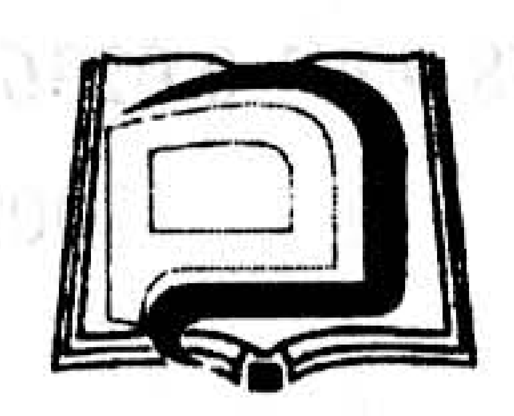
الدكتور: خالص ــ ص ــ صافي

المعهد الوطني للتجارة ــ بن عكنون

تقنيات تسيير ميزانيات المؤسسة الإقتصادية المستقلة

الطبعة الرابعة



ديوان المطبوعات الجامعية

رقم النشر: 4.01.4198
رقم ر.د.م.ك(ISBN): 978.9961.0.0236.0
رقم الإيداع القانوني: 2003/43

الاهـــداء

إلى وطني وأهلي ...
إلى طلبتنا الأعزاء ...
إلى كافة العاملين من أجل بناء مستقبل الجزائر الزاهر ...
أهدي هذا العمل المتواضع ...

د. خالص ــ ص ــ صالح

الفهرس

تمهيد

إن التطورات الحاصلة في العلاقات الإقتصادية و العوامل الفاعلة فيها، وتطور المبادلات التجارية وتشابكها، وكذلك زيادة حدة المنافسة ما بين المؤسسات على المستوى الوطني وعلى المستوى الدولي للحصول على الأسواق لتصريف المنتجات والبضائع. والحصول على المواد الأولية الضرورية واليد العاملة اللازمة بأفضل الشروط وأقل الأسعار لغرض ضمان استمرار نشاط المؤسسة وتحقيقها أهدافها المرجوة ولاسيما الأرباح.

كل هذا جعل من هذه الأخيرة (المؤسسة) مجبرة على التفكير في إيجاد الوسيلة والكيفية التي تضمن لها الإستغلال الأمثل للموارد المتاحة لها وتقليل أو ضغط التكاليف عن طريق ترشيد الإنفاق.

ومع صدور قانون استقلالية المؤسسات والإجراءات التي تتعلق به، وجدت المؤسسات الوطنية (وخاصة المعنية بهذا القانون) نفسها أمام اختبار عسير ومرحلة حرجة ودقيقة، حيث يفترض بها أن تُثبت قدرتها وقابليتها على التسيير الحسن، وإمكانيتها على تحمل مسؤولياتها، وصولا إلى تحقيق الأهداف التي حددتها ورسمتها.

إن خير وسيلة يمكن اعتمادها لتحقيق الأهداف هي «التخطيط العقلاني والفعال»، إن التخطيط مفهوم واسع يأخذ أشكالا متعددة. فهناك التخطيط الشامل للإقتصاد الوطني، التخطيط على مستوى القطاع، والتخطيط على مستوى الوحدة أو على مستوى المؤسسة، وإن هذا هو الذي يهمنا.

فيما يتعلق بهذا الأخير يمكن تقسيمه استنادا إلى الفترة التي يغطيها إلى التخطيط القصير الأجل وهو الذي لايتجاوز مداه السنة الواحدة، التخطيط المتوسط المدى وهو الأكثر من سنة الى خمس سنوات، التخطيط الطويل المدى لما زاد عن ذلك.

يعتبر نظام الميزانيات، أوتسيير الميزانيات من إحدى أهم الوسائل التي يعتمد عليها في تخطيط أنشطة المؤسسة على المدى القصير.

في هذا الإطار تم إعداد هذا المؤلف لتمكين العاملين في المؤسسات والمهتمين والمعنيين بشؤون التسيير من اكتساب المعرفة اللازمة والتقنيات الضرورية التي تمكنهم من وضع الميزانيات ومتابعة تنفيذها.

وكذلك التسهيل على الطلبة والدراسين خاصة منهم طلبة فروع الإختصاص في معاهد العلوم الإقتصادية ومعاهد التسيير والتجارة من فهم هذه التقنيات وممارستها عند دخولهم الحياة العملية.

والله ولي التوفيق

د. خالص - ص - صالح

* مقدمة *

في بداية القرن التاسع عشر قامت الثورة الصناعية وظهر الإنتاج الواسع ، مما أدى الى تغير وتعدد الكيان القانوني للمؤسسات حيث نجد المؤسسات المساهمة، ذات المسؤولية المحدودة، المؤسسات التضامنية... الخ. وكذلك تنوعت الأنشطة التي تمارسها هذه المؤسسات. فهناك المؤسسات التجارية، والمؤسسات الصناعية، والمؤسسات الزراعية. والمؤسسات الخدمية، والمؤسسات ذات الأنشطة المتعددة.

كل هذا أدى الى تنامي الحاجة الى رؤوس الأموال لمواجهة هذه التغيرات والتوسعات. وإن عملية تسيير أعمال المؤسسة أصبحت ليست بالسهلة، وخاصة فيما يتعلق بخلق التوازن بين الموارد المتاحة والأهداف التي تسعى إلى تحقيقها إدارة المؤسسة.

إن إدارة المؤسسة تتوسل اليوم كافة الوسائل اللازمة لمواجهة الأوضاع المتغيرة والتهيؤ للتقلبات والطوارئ التي قد تحدث مستقبلا، والتي لها علاقة في نجاحها أو فشلها في تحقيق أهدافها التي رسمتها.

إن التطور السريع الحاصل في طبيعة أعمال إدارة وتسيير المؤسسات وضع على عاتق المسيرين مهام ووظائف جديدة تستوجب البحث عن السبل التي تتيح لهم الفرصة لمواجهة المشاكل والمعضلات عند أو قبل وقوعها، وإن عليهم إعداد العدة لدراسة ومواجهة الظروف الإقتصادية وغير الإقتصادية المحيطة بالمؤسسة، واتخاذ القرارات المناسبة.

إن هذا يعني، لغرض تحقيق أهداف المؤسسة، أن على إدارتها أن تستخدم أدوات تخطيطية ورقابية تمكنها من قراءة المستقبل والتطورات والتغيرات المتوقع حصولها في السوق الإقتصادية سواء أكانت على المستوى التقني، أو على مستوى الأسعار، أو سوق العمل، أو كل ما يتعلق بمستلزمات الإنتاج والتشغيل والتسويق والعوامل المؤثرة على الطلب على منتجات المؤسسة.

تستخدم إدارة المؤسسة في العملية التخطيطية المعلومات التي تحصل عليها من كافة الأقسام والمصالح التابعة لها، وكذلك النتائج المتحققة في الفترات السابقة، وبشكل رئيسي المعلومات المحاسبية.

ولكي تستطيع الأقسام المحاسبية أن تساير وتساهم في التطورات الحاصلة في عملية تسيير المؤسسة بشكل فعال، وتقدم الخدمات اللازمة لإدارة المؤسسة لكي *تنجز أعمالها بأحسن وجه، ظهر ما يسمى اليوم «المحاسبة الأدارية»* أو محاسبة التسيير والتي عرفت حسبما جاء في تقرير مجلس الإنتاجية الأنكلو-أمريكي المنشور في بريطانيا في نوفمبر سنة 1950 كما يلي:

«المحاسبة الإدارية هو عرض المعلومات المحاسبية بصورة تعين الإدارة على رسم *السياسة في المؤسسة وتمشية الأعمال اليومية فيها»* (1).

إن محاسبة التسيير هي تطور نحو الأحسن وترتبط ارتباطا وثيقا بالمحاسبات الأخرى لاسيما المحاسبة العامة والمحاسبة التحليلية، وكذلك بباقي العلوم الأخرى كالإقتصاد والإحصاء والإدارة والتسويق.

إن محاسبة التسيير تعتمد أساسا على الميزانيات التقديرية، حيث عن طريقها تضع مخططا لبلوغ أهداف متوقعة، وتهيئ الإدارة كافة المستلزمات الضرورية لمواجهة المشاكل التي قد تعترض بلوغ هذه الأهداف، وتحاول عن طريق الكلف المعيارية وتقنيات المحاسبة التحليلية السيطرة على التكاليف التي تتحملها المؤسسة وتمنع تبذير الموارد الإقتصادية.

يمكن القول بأن الميزانية التقديرية هي الوسيلة التي يمكن بواسطتها التفكير بمشاكل المستقبل قبل حدوثها لغرض الإعداد لها إعدادا سليما. وهي كذلك عبارة عن خطة للعمل وضعت بصورة أرقام تفصيلية ومعلومات تبين توزيع المسؤوليات التنفيذية بين العاملين في المؤسسة وكذلك طريقة التنفيذ الواجب اتباعها.

إن الميزانية التقديرية أداة تعبر بها الإدارة عن هدف (أو أهداف) تسعى إلى تحقيقه، وكذلك عن طريقها تراقب التنفيذ، بمقارنة النتائج المتحققة مع الهدف المجدد، وهذا ما يسمى «بالمتابعة».

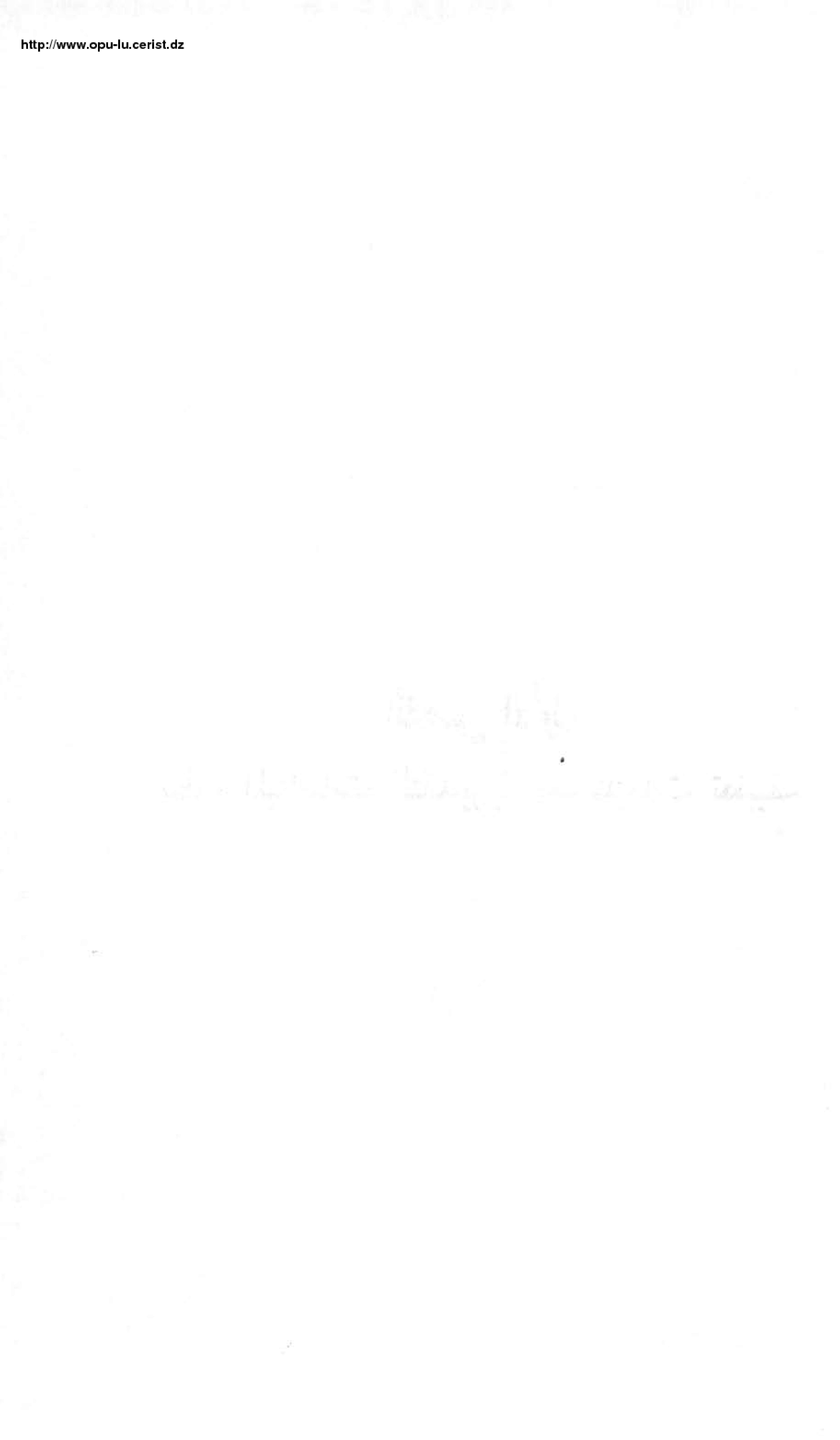
لذلك فإننا في الفصل اللاحق سوف نتطرق إلى نظام الميزانيات التقديرية والمهام الواجب القيام بها لضمان تطبيقه.

---

(1) أنظر عزيز الحافظ – المحاسبة الإدارية – مطبعة المعارف بغداد 1970 هامش الصفحة 129

الفصل الأول

نظام الميزانيات التقديرية ومستلزمات تطبيقه



• الفصــل الأول •

نظام الميزانيات التقديرية ومستلزمات تطبيقه :

إن الوظيفة الرئيسية للميزانيات التقديرية هي معاونة الإدارة على إنجاز وظائفها وتمكنيها من إتخاذ القرارات السديدة لتسيير دفة المؤسسة.

ولغرض اتباع وتطبيق نظام الميزانيات التقديرية في أي مؤسسة لابد أن يرافق ذلك قيام المؤسسة بثلاث وظائف رئيسية ألا وهي :

أولا : التخطيــط :

يعتقد البعض أن الخطط هي عبارة عن مجموعة من التقديرات والتنبؤات، لذلك فإنهم يشكون في القيمة العملية للتخطيط.

في الحقيقة إن التخطيط هو عبارة عن اتخاذ قرار مسبق لما يراد عمله، كما أن الخطة هي طريق مرسوم لفعل يُزمع القيام به. فالتخطيط إذن ليس مجموعة من التقديرات والتنبؤات، وأن الحاجة إليه أصبحت ملحة، وذلك نتيجة لتعقد الظروف الإقتصادية واتساع أعمال المؤسسة وأنشطتها وأسواقها، وكذلك اشتداد المنافسة. كل هذه العوامل تجعل من التخطيط ضرورة لايمكن الإستغناء عنها لغرض ضمان حسن تسيير الأعمال.

إن الميزانية التقديرية عبارة عن خطة رقمية لنشاط المؤسسة المستقبلي على المدى القريب أو المتوسط.

لغرض إعداد ووضع الميزانية التقديرية على الإدارة أن تقوم بدراسة كافة الظروف والعوامل المحيطة بالمؤسسة ومنها :

- **الظروف والعوامل الخارجية؛**

وتشمل هذه على ما يلي:

الوضع الاقتصادي العام، مقدرا الدخل القومي ودرجة نموه، القوة الشرائية ومعدل نموها، طبيعة الطلب على السلع والبضائع والخدمات التي تتعامل بها المؤسسة، أذواق المستهلكين والتغيرات الحاصلة فيها، مرونة الطلب، طبيعة البضائع والمنتجات (ضرورية، شبه كمالية، كمالية)، اليد العاملة، المواد الأولية ومستلزمات الإنتاج الأخرى والتغيرات المتوقعة فيها، السياسة الضريبية السائدة والقوانين والتشريعات الإجتماعية الأخرى.

- **الظروف والعوامل الداخلية؛**

وتشمل هذه على ما يلي:

الوضع المالي للمؤسسة ومدى توفر السيولة لديها، الجهاز الإداري ومدى كفاءته، الجهاز الإنتاجي والطاقة الإنتاجية المتاحة، مستلزمات الإنتاج ومقدار توفرها، علاقة المؤسسة بالموردين والزبائن، التسهيلات المصرفية وإمكانية الحصول عليها، الكلف وتوزيعها بين ثابتة ومتغيرة، الدورة الإنتاجية وطولها.

بشكل عام يوفر لنا التخطيط المزايا والفوائد التالية:

1) - لما كان الهدف الرئيسي للمؤسسة تحقيق الأرباح، وحيث أن هذا الهدف لا يتحقق إلا عن طريق الإستغلال الأمثل للموارد المتاحة وضغط التكاليف الى أدنى مستوى ممكن، لذلك على إدارة المؤسسة القيام بالدراسة المسبقة لكل الظروف المحيطة بالمؤسسة سواء أكانت داخلية أو خارجية ومحاولة السيطرة عليها وتسييرها بالصورة التي تخدم المؤسسة.

2) - إن وضع خطة يعني مساهمة كافة المستويات الإدارية وكافة العاملين في إبداء آرائهم، ومناقشة الأهداف وأساليب التنفيذ، مما يؤدي إلى زيادة كفاءة الأداء، وزيادة روح التعاون والشعور بالمسؤولية بين كافة العاملين في المؤسسة، هذا من جانب ومن جانب آخر فإن توضيح ومعرفة أهداف المؤسسة من قبل العاملين سينير لهم الطريق ويزيد من معنوياتهم وحماسهم للوصول إلى تحقيق هذه الأهداف.

3) – إن عرض الخطة على شكل ميزانيات تقديرية يمكن إدارة المؤسسة من متابعة التنفيذ والمراقبة المستمرة للسياسات والإجراءات التنفيذية والأسس التي بنيت عليها هذه الخطة.

ثانيا التنسيق:

لغرض استعمال نظام الميزانيات التقديرية في كافة أنشطة المؤسسة فإن ذلك يتطلب تنسيق العمل والجهود، وذلك يعني توحيد جهود العاملين في المؤسسة بحيث يعمل كل فرد وكل قسم من الأقسام بصورة متكاملة مع باقي الأفراد والأقسام، الأمر الذي يؤدي إلى الحصول على أحسن النتائج، فعلى سبيل المثال لابد أن يكون هناك توافق تام من حيث التوقيت والتنظيم بين إدارة المبيعات وإدارة الإنتاج وهذا يعني توفير الإنتاج اللازم في الوقت المناسب لتسليمه إلى زبائن المؤسسة، كما وأن على إدارة المبيعات عدم رسم توقعات تتجاوز أو تقل عن الطاقات المتوفرة في الأقسام الإنتاجية، والأخذ بنظر الإعتبار الظروف المالية للمؤسسة ومدى توفر السيولة النقدية اللازمة لتوفير مستلزمات الإنتاج ومستلزمات تسويق هذه المنتوجات وبيعها. إن السيولة النقدية تلعب دورا مهما في تحقيق برامج المبيعات والإنتاج وقد يؤدي النقص فيها إلى فشل سياسات التمويل اللازمة لتنفيذ خططها، وتمويل التوسعات التي ترغب في تحقيقها، لذلك كله تبرز ضرورة التنسيق ما بين أقسام المؤسسة المختلفة حيث هذا يوفر لها الكثير من المزايا والفوائد ومنها:

1) – أن تنسق الأعمال وتوزيع مسؤوليات تنفيذ الخطة على كافة الأقسام والعاملين، سيظهر لنا ويحدد مواطن الضعف داخل المؤسسة، حيث أن الأقسام الغير كفأة هي التي ستتخلف عن باقي الأقسام عند تنفيذ الخطة. بمعنى آخر عن طريق التنسيق نستطيع إلزام جميع الأطراف وحثها على تحمل مسؤولية التنفيذ.

2) – مراقبة الحركة النقدية وحالة السيولة في الموسسة بحيث لايسمح بتجميد وتعطيل رأس المال العامل، أو استعماله بصورة غير اقتصادية.

ثالثا الرقابة (المتابعة):

التخطيط بدون رقابة يصبح عديم الجدوى ولهذا يسمى نظام الميزانيات التقديرية عادة بنظام السيطرة عن طريق الميزانيات التقديرية، إن الرقابة تعني تنظيم الفعاليات في المؤسسة ومواكبتها لتسييرها ضمن الخطة للوصول الى الأهداف المرسومة فيها، والرقابة بهذا المعنى عبارة عن متابعة الخطط وتحفيز العاملين، في المؤسسة على تنفيذ المرسوم للوصول الى المستويات المطلوبة في الاداء، والعمل على تحقيق الأهداف، ومنع الانحرافات واتخاذ الاجراءات اللازمة لتجاوز هذه الانحرافات، ولتحقيق ذلك يجب العمل على مايلي:

1) – تحليل وتفسير النتائج الفعلية واعداد تقارير يومية أو أسبوعية أو شهرية وذلك حسب هذه النتائج.

2) – مقارنة النتائج الفعلية مع ما مخطط له في الميزانيات التقديرية.

3) – تحديد الانحرافات ما بين المخطط والمتحقق فعلا والبحث عن أسبابها، ومعالجة هذه الانحرافات عند حدوثها، وكذلك تحديد المسؤلية التي أدت الى حدوث هذه الانحرافات.

الخلاصة:

إن اتباع نظام الميزانيات التقديرية يوفر لها الفوائد والمزايا التالية:

1) – وضع خطط واضحة وتحديد الأهداف ورسم السياسات والبرامج.

2) – الزام كل فرد من أفراد الادارة بالتفكير بوضع الخطط المناسبة للقيام بدوره. وتنفيذ المهام الملقاة على عاتقه لكي يستطيع أن يساهم بالشكل المطلوب منه للوصول الى أهداف المؤسسة.

3) – اشراك والزام كافة المستويات بالمساهمة في العملية التخطيطية.

4) – تحديد مسؤولية كل قسم وكل فرد ودوره في تنفيذ الخطط المرسومة.

5) – ترجمة أهداف المؤسسة وأهداف الأقسام المختلفة الى أهداف رقمية محددة ترتبط بجدولة زمنية محددة.

6) – حث جميع المستويات والأقسام للالتزام بالاستعمال العقلاني للموارد الاقتصادية المتاحة.

7) – تحديد نقاط الإختناق وأسبابها والمسؤولين عن حدوثها ووضع الحلول اللازمة لتجاوزها.

8) – متابعة التنفيذ ومعرفة مدى التقدم في انشطة المؤسسة وتقييم الخطة بشكل إجمالي.

رغم هذه المزايا إلا أنه يجب أن ندرك بأن الميزانية التقديرية لا تعتبر علاجا كاملا لجميع نواحي النقص بل هي أداة ادارية لها حدود ينتفع بها، وان ذلك يتوقف (أي حدود الانتفاع من الميزانية التقديرية) على جملة من العوامل منها:

1) – لما كانت الميزانية التقديرية تعد على أساس التنبؤات والتوقعات لذلك فان قوة أو ضعف البرنامج الموضوع للميزانية التقديرية يتوقف على صحة هذه التنبؤات والتقديرات.

2) – إن العوامل والظروف تتغير وإن التقديرات التي تبنى اليوم على أساس ظروف أو عوامل سائدة في الوقت الحاضر يجب أن تعدل وتبدل بتبدل الظروف والعوامل التي على أساسها تم وضع التقديرات.

وأخيرا هناك بعض الأسباب والعوامل التي تؤدي الى أضعاف نظام الميزانية التقديرية ومنها:

1) – عدم كفائة النظام المحاسبي (المالي والتحليلي) في المؤسسة.

2) – عدم وجود أو عدم كفائة الدراسات المتعلقة بالسوق والمستهلكين.

3) – إنعدام روح التعاون التي ينبغي أن تسود بين المستويات الإدارية المختلفة.

4) – عدم القدرة على تحليل النتائج واستقصاء أسباب الاختلافات والانحرافات.

5) – انعدام التنسيق مابين الأقسام المختلفة وعدم مراعاة الظروف المالية للمؤسسة.

6) – انعدام المرونة في التقديرات التي توضع . وعدم مراجعتها من وقت لآخر لغرض جعلها متطابقة مع التغيرات التي تحصل في الظروف والعوامل التي تحيط بالمؤسسة (العوامل الداخلية والخارجية).

الفصل الثاني

اجراءات اعداد الميزانيات التقديرية وأنواع الميزانيات

الفصل الثاني

اجراءات اعداد الميزانيات التقديرية وأنواع الميزانيات

لغرض ضمان نجاح تطبيق نظام الميزانيات التقديرية في المؤسسة يجب اتباع بعض الإجراءات الضرورية و التي تشمل على:

1) - تكوين لجنة، مسؤوليتها توفير التنسيق لعملية اعداد الميزانية التقديرية، تضم هذه اللجنة عدد من الأعضاء الذين يشتركون في ادارة المؤسسة، وفي العادة يكون مدير المبيعات ومدير الانتاج ومدير الحسابات (أو المراقب المالي) أعضاء فيها.

2) - تعقد هذه اللجنة عدة اجتماعات لتنسيق العمل بين كافة أوجه النشاط وان اجتماعها الأول يكون برئاسه المدير العام حيث يعرض كل مدير (أو رئيس القسم) مسودة عمل تتضمن تقديراته عن الميزانية التي تخص القسم المسؤول عنه.

3) - يتم مناقشة كل ميزانية وتحديد مدى توافقها مع أهداف المؤسسة والخطة العامة، ومن ثم يطلب إعداد التفصيلات الأخرى المتعلقة بكل ميزانية، على أن يأخذ بنظر الاعتبار امكانيات الأقسام الأخرى على تنفيذ ذلك، وبعد ذلك تصادق الإدارة العليا على هذه الميزانيات.

4) - يجب تحديد فترة الميزانية التقديرية، وفي الحقيقة ليست هناك قواعد ثابتة توجب وتلزم وضع الميزانية لفترة محددة، إلا أنه جرت العادة على وضع الميزانية على أساس سنوي، ومع ذلك فان ظروف العمل في بعض الصناعات قد تستوجب اعداد الميزانيات لفترة أطول أو أقصر من ذلك.

إن الميزانية السنوية التي تعد لدورة الأعمال القادمة تسمى بالميزانية التقديرية العملية أما الميزانية التي تعد لفترة أطول تسمى بالميزانية التقديرية الرأسمالية وهي التي تتعلق بالإستثمارات.

هناك جملة من العوامل التي تؤثر على طول أو قصر فترة الميزانية التقديرية ومنها :

أ) - امكانية التنبؤ بأحوال السوق فكلما كانت هذه الامكانية ضعيفة وبسيطة كلما كان من الأفضل أن تعد الميزانية لفترة أقصر والعكس صحيح.

ب) - الفترة الإنتاجية في المؤسسة أي ما تستغرقه عملية إنتاج السلعة التي تتعامل بها المؤسسة، فإذا كان الوقت اللازم لانتاج السلعة يستغرق عدة أشهر فإنه ليس من المعقول إعداد ميزانية تقديرية تغطي فترة أقصر من الفترة اللازمة لانتاج السلعة والحالة الأخرى صحيحة عند ما تكون عملية الانتاج تستغرق عدة أيام فاننا نستطيع أن نعد ميزانية تقديرية تتناول أكثر من دورة انتاجية كاملة.

ج) - طبيعة نشاط المؤسسة ومدى تأثره بالتغيرات الموسمية. فلغرض التنسيق واستغلال الطاقة المتاحة وتلبية الزيادة على الطلب في فترة الرواج يجب الانتاج في فترة الكساد لمواجهة هذه الزيادة.

د) - مدى توفر المعلومات والإحصائيات اللازمة لغرض وضع التقديرات الضرورية.

على كل حال من الأفضل إعداد ميزانية تقديرية مرنة وذلك بوضع ميزانية تقديرية رئيسية لمدة سنة مع إعداد ميزانية فرعية للأشهر الثلاث الأولى من السنة. تحتوي معلومات تفصيلية، ثم تراجع التقديرات في الميزانية الرئيسية في نهاية كل شهر أو في نهاية كل ثلاث أشهر حسب متطلبات الظروف وتوقعات السوق وتعدل الميزانية وفق ذلك.

أما الإجراء الأخير فهو وضع جدول زمني يحدد الترتيب الذي يجب مراعاته في اعداد الميزانيات والوقت اللازم لتنفيذها، فأولا يجب إعلان وتوضيح الخطوط الرئيسية للسياسة العامة للمؤسسة، وثانيا إعداد التقديرات التفصيلية. وثالثا إجراء التنسيق ومراجعة هذه الميزانية والمصادقة النهائية على مشروع الميزانية. حيث يتم ابلاغ كافة المستويات والاقسام بمحتوى هذه الميزانية التقديرية لغرض وضعها موضع التنفيذ، ومراقبة المتحقق والمقدر والانحرافات الحاصلة وتحديد نقط الاختناق واسبابها ومحاولة تجاوزها حال أو قبل حصولها.

أنواع الميزانيات التقديرية:

تتعدد الميزانيات التقديرية وتتنوع حسب المنظور الذي ينظر فيه الى الميزانية. فإذا نظرنا الى الميزانية التقديرية من حيث الفترة التي تشملها فهناك:

الميزانية التقديرية الطويلة الأجل، والميزانية التقديرية القصيرة الأجل أو ما تسمى بالميزانية التقديرية السنوية.

إن الميزانية التقديرية الطويلة الأجل تغطي فترة تزيد عن الخمس سنوات وهي في الغالب تهتم وتخطط للاستثمارات الرأسمالية.

أما الميزانية التقديرية السنوية أو العملية فهي تخطط للأنشطة التي تمارسها المؤسسة خلال الدورة المالية القادمة وكل ما يتعلق بالموارد والمصروفات والخسائر والأرباح المتوقع أن تنتج خلالها. تحت هذا الباب نجد الميزانيات التقديرية التالية:

1 – الميزانية التقديرية للمبيعات

2 – الميزانية التقديرية للانتاج

3 – الميزانية التقديرية للمواد الأولية والمخزون السلعي

4 – الميزانية التقديرية للمشتريات

5 – الميزاينة التقديرية للعمل والأجور

6 – الميزانية التقديرية للتدفقات النقدية أو ما تسمى بالمقبوضات والمدفوعات.

فإذا قامت المؤسسة بوضع جميع هذه الميزانيات التقديرية سميت الميزانية التقديرية السنوية بـ (الميزانية التقديرية السنوية الشاملة). إلا أنه ليس من الضروري دائما أن تتبنى أو أن تأخذ المؤسسة بنظام الميزانية التقديرية الشاملة. فقد تكتفي بعض المؤسسات باعداد الميزانية التقديرية للمبيعات والانتاج دون إعداد باقي الميزانيات.

كما قد توضع الميزانيات التقديرية على اساس المنتجات التي تنتجها المؤسسة حيث يتم تقدير الايرادات والتكاليف والمصاريف التي تتحملها المؤسسة لكل منتوج وبعد مقارنة الايرادات المتوقعة والتكاليف اللازمة يتم تحديد مقدار الأرباح المتوقعة. وكذلك تستطيع معرفة درجة إستغلال الطاقات الإنتاجية ومستوى الإستغلال.

إن الميزانية التقديرية السنوية يجب أن تكون تفصيلية بالنسبة لفترة الثلاث الى الست الأشهر الأولى، أما المتبقي من السنة فتعد بالمجاميع أي التقديرات تكون إجمالية. وبعد إنتهاء الربع الأول توضع الميزانية التقديرية التفصيلية للربع الثالث وهكذا.

وهناك نوع آخر من الميزانيات يسمى بالميزانية التقديرية المستمرة حيث توضع الميزانية التقديرية لفترة ثلاث أشهر، وكلما أنقضى شهر من الثلاث أشهر تم إعداد تقديرات أخرى لشهر آخر يضاف الى الميزانية، لذلك نجد لدينا دائما وبصورة مستمرة ميزانية تقديرية لفترة ثلاث أشهر، وان هذا النوع من الميزانيات يُلجا اليه عندما تكون عملية التنبؤ وقراءة المستقبل يشوبها الشك وعدم التأكد.

الفصل الثالث

الميزانية التقديرية للمبيعات

الفصل الثالث

الميزانية التقديرية للمبيعات

إن نجاح نظام الميزانية التقديرية يتوقف ويعتمد على مدى الدقة في التنبؤ بالمبيعات المستقبلية، لذلك نلاحظ بأن للميزانية التقديرية للمبيعات هي أول الميزانيات الواجب اعدادها عند اتباع نظام الميزانيات التقديرية، حيث تعتبر أساسا لاعداد ميزانية الانتاج والمشتريات والمصروفات والمقبوضات.

وسائل التنبؤ بالمبيعات:

هناك وسائل عديدة للتنبؤ بالمبيعات من بينها الطريقة البدائية التي تستند على أساس معرفة مبيعات السنة الماضية لتقدير مبيعات السنة اللاحقة بعد اضافة نسبة محددة حوالي 10 ٪ الا أنه من الخطأ الاعتماد على هذه الطريقة فقط، بل يجب الأخذ بعين الاعتبار دراسات السوق والأحوال الاقتصادية السائدة، ومقدار النمو المتوقع خلال الفترة اللاحقة. بكلمة أخرى لغرض التنبؤ بالمبيعات يجب على المؤسسة اعداد دراسة دقيقة لنتائج السنوات السابقة والعوامل الداخلية والظروف الاقتصادية المتوقعة خلال فترة الميزانية.

أ. دراسة العوامل الداخلية:

بقدر تعلق الأمر بالعوامل الداخلية فعلى المؤسسة أن تقوم بدراسة وتحليل مبيعات السنوات السابقة لكل بضاعة أو منتوج، كمية وقيمة ولكل منطقة من المناطق الجغرافية التي تباع بها، وكذلك دراسة الوسائل البيعية المتبعة من قبل وكلاء البيع. وما هي الأساليب والاجراءات التي يمكن اتخاذها لغرض زيادة حجم المبيعات في هذه المنطقة أو تلك، بعد ذلك القيام بمحاولة تحديد معدل الزيادة في المبيعات للمؤسسة هذه الزيادة الناتجة عن النمو الطبيعي في الطلب على المدى البعيد. وتستخدم لذلك الوسائل والطرق الاحصائية.

كما يجب معرفة آراء وكلاء البيع من ذوي الخبرة في أحوال السوق وكذلك المسؤولين الذين لهم علاقة مباشرة بالمبيعات. إن هذا يساعد المؤسسة على تقدير المبيعات المتوقعة خلال فترة الميزانية وتحديد الاتجاه العام لنمو المبيعات (إن هذا الاتجاه يتخذ شكل الخط البياني) .

إن تحديد خط الإتجاه العام للمبيعات يعطينا فكرة ولو تقريبية عن الزيادة أو النقصان في المبيعات وبصورة خاصة على المدى البعيد. يمكن تحديد خط الاتجاه العام بإستخدام طريقة المجموع السنوي المتحرك، فمثلا رقم المبيعات لشهر جانفي عام 92 يمثل مجموع المبيعات المتحققة في بداية شهر فيفري عام 91 ولنهاية شهر جانفي 92 ثم يحرك المجموع فيضاف إليه مبيعات شهر فيفري 92 ويستبعد منه شهر فيفري 91 للحصول على رقم مبيعات شهر فيفري 92 وهكذا نستطيع رسم خط بياني لاتجاه مبيعات المؤسسة، وكون كل رقم شهري يمثل مجموع مبيعات سنة كاملة فبذلك نستطيع استبعاد أثر التقلبات الموسمية.

كما نستطيع أن نجد علاقة باستخدام الدراسات الإحصائية وإن هذه العلاقة تسير بنمط معين ويمكن التعبير عنها بنسبة مئوية، فمثلا قد نجد بأن مبيعات إحدى السلع في شهر أفريل 92 هي 10 ٪ من مجموع المبيعات السنوية لهذه السلعة لعام 92. فبمجرد معرفتنا لما نتوقع بيعه خلال شهر أفريل 92 نستطيع أن نحدد مجموع المبيعات خلال سنة 92. فإذا كانت المبيعات المتوقعة خلال شهر أفريل لهذه السلعة 2000 وحدة فإن المجموع الكلي للمبيعات خلال عام 92 سيكون (20.000) وحدة موزعة بين أشهر السنة حسب النسبة المئوية لكل شهر من الأشهر. إلا أنه يجب استخدام هذه الطريقة مع الحذر الشديد ولفترات قصيرة فقط. إذ أن التقديرات هذه ستكون صحيحة فقط في الحالات التي تسود فيها نفس الظروف في شهر أفريل المذكور والتي كانت سائدة في السنوات السابقة.

ب) - دراسة الظروف الاقتصادية والعوامل الخارجية:

سبق وأن ذكرنا بأن هناك عوامل خارجة عن سيطرة إدارة المؤسسة تؤثر على حجم مبيعاتها وعلى أسواقها.

إن وجود هذه العوامل تجعل من عملية التنبؤ بالمبيعات للفترة المقبلة مهمة صعبة في الكثير من الأحيان، لاسيما إذا كانت هذه العوامل الاقتصادية والغير الإقتصادية تتقلب بصورة مستمرة وبصورة مفاجئة. إن دراسة هذه العوامل وتحليلها ومحاولة ربطها بالعوامل الداخلية يجعل بالإمكان في معظم الحالات الوصول الى أرقام تقريبية للمبيعات، وإن ذلك يتم إذا توفر لدى المؤسسة جهاز له القدرة على إنجاز دراسات وأبحاث حول السوق والعوامل الفاعلة فيه، ومعرفة سوق البضائع التي تتعامل بها المؤسسة وحصتها وموقعها قياسا بالمنافسين.

ومن أهم العوامل الخارجية الواجب دراستها لغرض وضع الميزانية التقديرية للمبيعات ما يلي:

1) – مرونة وطبيعة الطلب على البضاعة:

إن مرونة الطلب على البضاعة تعتمد على طبيعة البضاعة، من حيث كونها بضاعة ضرورية أوكمالية أوشبه كمالية، حيث نجد مرونة الطلب على البضائع الكمالية وشبه الكمالية تكون عالية بينما تكون مرونة الطلب على البضائع الضرورية واطئة.

إلا أنه من الضروري الإنتباه إلى أن تقسيم السلع كونها سلع ضرورية أو كمالية أوشبه كمالية هو تقسيم نسبي ومتغير يتغير مع الوقت لنفس السوق أوالمجتمع، وكذلك يختلف من سوق إلى آخر حيث ما يعتبر الآن كمالي في سوق معينة قد يصبح ضروري بعد مرور عشرة سنوات، أو ما هو ضروري حاليا قد كان كماليا قبل خمسة عشر سنة وكذا الحال قد تكون سلعة معينة هي ضرورية في سوق معين بينما تعتبر كمالية في سوق آخر والعكس صحيح.

ومن العوامل التي تؤثر على مرونة الطلب، دخل الفرد والمستوى المعاشي والتغيرات المتوقع حصولها في هذا المستوى.

يمكن القول بأنه كلما كانت مرونة الطلب أكبر كلما تكون عملية التنبؤ بالمبيعات أصعب وذلك لأن المستهلكين يصنفون البضائع التي يستهلكونها إلى أفضليات، وعليه فالتغيرات التي تحصل على دخل المستهلك (بالزيادة أو النقصان) لا تؤثر على طلبه لشراء مادة ضرورية (كالخبز مثلا) بنفس الصورة التي تؤثر فيه على

طلبه لبضاعة كمالية (كالعطور مثلا) أوشبه كمالية (كالمكنسة الكهربائية)، إلا أنه نؤكد هنا بأن تصنيف البضائع إلى ضرورية أوكمالية أوشبه كمالية بالنسبة للمستهلك يتوقف أيضا على درجة التقدم الاقتصادي ومستوى المعيشة في المجتمع.

كما أن الطلب على البضائع أما أن يتصف بالانتظام والاستقرار أو بعدم الاستقرار وبطابع موسمي، فكلما كان الطلب منتظما كان التنبؤ أسهل مما لوكان الطلب يتميز بعدم الاستقرار وكثرة التقلبات، ومن البضائع التي يتصف الطلب عليها بعدم الاستقرار هي البضائع التي يتغير الطلب عليها بتغير الأذواق (الموضة)، وكذلك المواد المستوردة من الخارج حيث يتأثر الطلب عليها بسياسة الدولة، وكذلك المنتجات الزراعية التي طالما تكون معرضة لتقلبات اقتصادية حادة نتيجة لطبيعة إنتاجها.

2) . طبيعة وتركيب الصناعة التي تعمل بها المؤسسة :

إن الطلب على منتجات أي مؤسسة في اقتصاد معين هو جزء من مجموع الطلب على جميع السلع والخدمات المنتجة فيه. وعليه فن الضروري معرفة مقدار الطلب على السلعة موضوعة البحث من مجموع الطلب العام، وإن أول خطوة يجب القيام بها في هذا المجال هو دراسة الصناعة التي تعمل بها المؤسسة ومعرفة أهمية تلك الصناعة في الإقتصاد ومقدار النمو المتوقع حصوله في الطلب على البضائع التي تنتجها هذه الصناعة، وعلاقتها بالصناعات الأخرى، ومدى تأثرها بهذه الصناعات، ومن ثم محاولة تقدير مجموع الطلب على المنتجات التي تنتج من قبل الصـ عة (أو القطاع) الذي تعمل فيه المؤسسة. إن معرفة مجموع الطلب يمكننا من تقدير حصة المؤسسة من هذا الطلب وموقعها في سوق الصناعة الذي تعمل فيه وكذلك معرفة المنافسة التي تواجهها ومدى حدتها وعدد المنافسين العاملين في نفس القطاع، حيث كلما اشتدت المنافسة كلما كانت حصة المؤسسة في السوق أقل ومقدار سيطرتها وتحكمها أضعف. إن تقدير حصة المؤسسة على أساس تقدير مقدار المبيعات المتوقعة لمجموع القطاع أو الصناعة الذي تعمل فيه إضافة إلى استعمال المبيعات السابقة كمؤشر يساعد على الوصول إلى تقديرات للمبيعات أكثر دقة، وأخيرا لغرض إنجاز هذه الدراسات (فيما يتعلق بطبيعة وتركيب الصناعة التي تعمل فيها المؤسسة وتحديد مرونة وطبيعة الطلب على البضاعة) يجب معرفة والاستعانة بمؤشرات عديدة منها :

الوضع الاقتصادي العام واتجاهه، أثره على القوة الشرائية وعلى المبيعات، التغيرات المتوقع حصولها في مستوى الأسعار، كمية النقود المتداولة، التغيرات الموسمية وتأثيراتها، السياسة الاقتصادية العامة للدولة ومدى استقرارها، سياسة الاستيراد والتصدير وتأثيرها على الصناعة التي تعمل بها المؤسسة، السياسة والتشريعات الاجتماعية والتغيرات المتوقع حصولها في هذه الأخيرة.

تحديد أسعار المبيعات:

إن الميزانية التقديرية للمبيعات لاتقتصر على معرفة الكميات المتوقع بيعها خلال فترة الميزانية بل يجب معرفة اقيام هذه المبيعات المتوقعة، إن قيمة المبيعات هي حاصل ضرب:

الكميات المباعة × أسعار البيع.

لذلك يجب تحديد أسعار هذه المبيعات وإظهارها بشكل منفصل عن الكميات المباعة لكل سلعة من السلع المباعة، وذلك لتحديد أسباب الإنحرافات عند حدوثها، هل هي ناتجة عن تغيرات في الكميات المباعة أم في الأسعار؟.

إن عملية تحديد أسعار البيع تعتمد وتتأثر بعدة عوامل، وأول هذه العوامل هو العرض والطلب على السلعة التي تتعامل بها المؤسسة، طبيعة المنافسة السائدة في السوق الذي تعمل فيه، ومدى توفر السلع البديلة. إن قدرة المؤسسة على تحديد أسعار السلع والمنتجات تعتمد على قوتها الاحتكارية، وأنها عندما تحدد الأسعار تأخذ بنظر الاعتبار العوامل التالية:

1 – تحقيق الأرباح المخططة مع الأخذ بنظر الاعتبار الأوضاع السائدة في السوق.

2 – أن لا تكون الأسعار عالية جدا بحيث تدفع المستهلك إلى المنافسين أو استعمال سلعة بديلة.

3 – كلفة صنع المنتجات أو الكلفة الكلية للبضائع

4 – مرونة الطلب على البضاعة

5 – أذواق المستهلكين ومقدار دخولهم

6 – درجة النمو العام للطلب على البضاعة.

لكي تستطيع المؤسسة أن تحقق الأرباح التي خططت لها عليها أن تحقق حجم معين من المبيعات وبسعر يفوق سعر الكلفة.

تقديرات المبيعات والطاقة الإنتاجية المتاحة:

بعد القيام بإعداد تقديرات المبيعات كما وضحنا آعلاه ومعرفة الكميات المتوقع بيعها وأسعار البيع، يجب على المؤسسة أن تأخذ بنظر الإعتبار الطاقة الإنتاجية المتاحة، وذلك بمقارنة ما متوقع بيعه وهذه الطاقة، حيث يفترض أن تخطط لاستغلال الطاقة الإنتاجية إستغلالا إقتصاديا أمثل وصولا الى ضغط وتخفيض التكاليف وتحقيق أقصى الأرباح.

وفي هذا المجال نواجه احتمالين رئيسيين هما:

الاحتمال الأول:

أما أن تكون المبيعات المقدرة خلال فترة الميزانية أقل من الطاقة الإنتاجية المتاحة، عند ذاك سيبقى قسم من الطاقة عاطلا، وإن هذا يؤدي الى زيادة كلفة إنتاج الوحدة الواحدة، لذلك فعلى المؤسسة أن تعمل على إستغلال هذه الطاقة المعطلة، عن طريق إتباع سياسة بيعية جديدة تهدف الى زيادة حجم المبيعات عن طريق:

أ) – القيام بحملات إعلانية والدخول في أسواق جديدة

ب) – تخفيض الأسعار بقدر الامكان عن طريق تخفيض التكاليف

ج) – تحسين نوعية المنتجات

د) – تحسين أسلوب عرض وتسويق المنتجات

هـ) – تحليل المبيعات ومعرفة السلع التي انخفض الطلب عليها وأسباب ذلك. وتوجيه الطاقة الانتاجية نحو المنتجات التي يتزايد الطلب عليها.

و) – البحث عز إمكانية إستغلال الطاقات المعطلة في إنتاج سلع جديدة، قد تكون مكملة للسلع التي تقوم بتسويقها حاليا.

– الإحتمال الثاني:

أن تكون تقديرات المبيعات أكثر من الطاقة الإنتاجية المتاحة، عند ذلك عليها تحليل نسبة هذه الزيادة، وهل هي زيادة وقتية وموسمية؟ فإذا كان الجواب

بالإيجاب. فعليها البحث عن كيفية مواجهة هذه الزيادة. ويكون ذلك اما عن طريق استخدام وسائل الانتاج لأكثر من دوره في اليوم (دورة انتاجية اضافية) أو عن طريق شراء كميات من السلع نصف المصنعة من مصادر أخرى.

أما إذا كانت الزيادة المتوقعة في المبيعات دائمة ومستمرة فبالاضافة لما ذكرناه اعلاه. يجب على المؤسسة أن تفكر في توسع طاقاتها الانتاجية التي تمتلكها وذلك بالاستثمار وفتح خطوط إنتاجية جديدة.

وأخيرا يجب أن نذكر بأن تنسيق الإنتاج مع المبيعات يجب أن يأخذ بنظر الإعتبار كمية المخزونات في بداية ونهاية الفترة. لان الكمية الواجب إنتاجها تحدد كما يلي:

الكمية الواجب انتاجها كمية المبيعات + كمية المخزون آخر الفترة كمية المخزون أول الفترة.

تنفيذ ومتابعة الميزانية التقديرية للمبيعات:

بعد أن تأخذ الميزانية التقديرية للمبيعات شكلها النهائي وتتم المصادقة عليها من قبل الادارة العليا. يتم إبلاغ الأقسام المختلفة بمضمونها والتفاصيل الضرورية التي توضح أنواع المنتجات (أو البضائع). مناطق البيع. شروط البيع. الخصم الممنوح وطول فترة الإئتمان التجاري. شروط التسديد. سياسة الأسعار والسياسة التسويقية. وغيرها من المعلومات الضرورية.

خلال عملية تنفيذ الميزانية يجب متابعة ومراقبة هذه العملية للتعرف على النتائج المتحققة ومدى تطابق التقديريات مع النتائج الفعلية. وذلك عن طريق اعداد تقارير المتابعة والتي قد تكون يومية أو أسبوعية أو شهرية (وذلك يعتمد على طبيعة المؤسسة وحجمها).

توضح هذه التقارير المقدر من الكميات والمتحقق. مقدار الإنحرافات وأسبابها وإقتراح الإجراءات اللازمة لمعالجتها. ان هذه التقارير تقدم الى مدير المبيعات أو الى المدير العام أو مجلس الادارة.

إن محتوى التقرير و التفاصيل الواردة فيه يعتمد على المستوى الذي يرفع له التقرير فكلما كان المستوى أعلى كلما كانت التفاصيل غير ضرورية والعكس صحيح فمثلا مدير المبيعات يحتاج إلى كافة التفاصيل اللازمة حول سير المبيعات في كل منطقة ولكل بضاعة لغرض تحديد مناطق الاختناق وأسبابها. أما التقارير التي ترفع إلى المدير العام فلا حاجة أن تكون مثقلة بالتفاصيل. وإنما تكون عبارة عن خلاصة توضح كيفية مسار الأمور. كما أن التقارير التي ترفع إلى مدير المبيعات فترتها تكون متقاربة (يومية، أو أسبوعية) أما التي ترفع إلى المدير العام أو مجلس الإدارة فتمتد لفترة أطول قد تكون شهرية أو فصلية.

مثال على الميزانية التقديرية للمبيعات

تنتج مؤسسة التعاون للملابس. نوعين من السراول (رجالية و نسائية) مناطق التوزيع هي: وهران، تلمسان، عين تموشنت.

قدرت مبيعاتها خلال الأشهر (ماي. جوان. جويلية) في المناطق الثلاثة المذكورة أعلاه كما يلي:

في وهران 4 حصص، في تلمسان 3 حصص. في تموشنت (2) حصة. لنوعي السراول (الرجالية و النسائية).

أسعار البيع هي:
200 دينار للسروال الرجالي. 150 دينار للسروال النسائي. هذه الأسعار ثابتة طوال العام.

كمية المبيعات المتوقعة في مدينة وهران هي كما يلي:

الشهر	سروال رجالي	سروال نسائي
ماي	2000	1600
جوان	2400	2000
جويلية	3200	2400

بعد دراسة تحليلية للسوق. قدر بأن هناك زيادة متوقعة في الطلب ستحصل خلال الثلاث أشهر اللاحقة (أوت، سبتمبر، أكتوبر) وهذه الزيادة ستكون كما يلي :

في مدينة وهران نسبة الزيادة 25 ٪ للسراول الرجالية 20 ٪ للسراول النسائية في كل شهر قياسا بالشهر الذي يسبقه.

أما في مدينة تلمسان وتموشنت فستكون المبيعات فيها خلال هذه الأشهر قياسا بالمبيعات المتوقعة في مدينة وهران كما يلي:

وهران 5 حصص، تلمسان 4 حصص، تموشنت 3 حصص.

المطلوب :

اعداد الميزانية التقديرية للمبيعات لفترة (ماي / أكتوبر 1991) موضحا مقدار المبيعات (كمية وقيمة) للسراول الرجالية والنسائية في كل منطقة من مناطق البيع.

الميزانية التقديرية للمبيعات حسب مناطق البيع للفترة من شهر ماي إلى نهاية أكتوبر 1991.

الشهر	مدينة وهران				مدينة تلمسان				مدينة عين تموشنت				المجاميع			
	سروال رجالي السعر 200 دينار		سروال نسائي السعر 150 دينار		سروال رجالي السعر 200 دينار		سروال نسائي السعر 150 دينار		سروال رجالي السعر 200 دينار		سروال نسائي السعر 150 دينار		مجموع كلي للكميات		مجموع كلي للقيم	
	كمية وحدة	قيمة بآلاف الدنانير	كمية وحدة	قيمة بآلاف الدنانير	كمية وحدة	قيمة بآلاف الدنانير	كمية وحدة	قيمة بآلاف الدنانير	كمية وحدة	قيمة بآلاف الدنانير	كمية وحدة	قيمة بآلاف الدنانير	سروال رجالي كمية وحدة	نسائي كمية وحدة	سروال رجالي قيمة بآلاف الدنانير	سروال نسائي قيمة بآلاف الدنانير
ماي	2000	400	1600	240	1500	300	1200	180	1000	200	800	120	4500	3600	900	540
جوان	2400	480	2000	300	1800	360	1500	225	1200	240	1000	150	5400	4500	1080	675
جويلية	3200	640	2400	360	2400	480	1800	270	1600	320	1200	180	7200	5400	1440	810
أوت	4000	800	2880	432	3200	640	2304	345,6	2400	480	1728	259,2	9600	6912	1920	1036,8
سبتمبر	5000	1000	3456	518,4	4000	800	2765	414,8	3000	600	2074	311,1	12000	8295	2400	1244,2
أكتوبر	6250	1250	4147	622,1	5000	1000	3318	497,7	3750	750	2488	373,2	15000	9953	3000	1493
المجموع	22850	4570	16483	2472,5	17900	3580	12887	1933,1	18950	3790	9290	1393,5	59700	38660	11940	5799

ملاحظات على الحل

1 – يلاحظ بأن الميزانية التقديرية قد أعدت على أساس مناطق التوزيع (وهران، تلمسان، عين تموشنت) وكذلك على أساس شهري (أشهر الفترة هي ماي / أكتوبر) كما نجد أنها قد عرضت بشكل يوضح أنواع المنتجات (سراول رجالية، سراول نسائية) وكميات المنتجات وأسعار بيعها وأقيامها.

2 – في المثال نجد بأن الكميات المقدر بيعها للفترة (ماي / جوان / جويلية) تخص مدينة وهران وباقي التقديرات في المناطق الأخرى قد نسبت الى هذه المدينة. لذلك لغرض إعداد الميزانية التقديرية للمبيعات نبدأ بإحتساب المبيعات المتوقعة خلال الفترة الأولى (ماي، جوان، جويلية) وذلك بضرب:

الكمية × سعر البيع

3 – فيما يخص تقديرات الكميات المتوقع بيعها في مدينة وهران في الفترة (أوت – سبتمبر – أكتوبر) فإنها ستكون كما يلي:

الكميات المقدر بيعها في شهر أوت =

الكميات المتوقع بيعها خلال شهر جويلية

× (نسبة الزيادة + 100٪) ÷ 100

وكذا الحال بالنسبة لشهر سبتمبر وأكتوبر.

4 – أما في مناطق البيع الأخرى (تلمسان وعين تموشنت) فإن الكميات المقدر بيعها في تلمسان خلال الأشهر الثلاث الأولى (ماي - جوان - جويلية) فهي تعادل 4/3 من الكميات المقدر بيعها في مدينة وهران لنفس الفترة. وخلال الأشهر (أوت - سبتمبر - أكتوبر) فهي تعادل 5/4 من المبيعات المقدرة لنفس الفترة لمدينة وهران.

5 – أما الكميات المقدر بيعها في مدينة عين تموشنت خلال الثلاث الأشهر الأولى (ماي - جوان - جويلية) فهي تعادل 4/2 من الكميات المقدرة بيعها في مدينة وهران، وفي الفترة (أوت – سبتمبر - أكتوبر) فهي تعادل 5/3 من الكميات المقدرة لنفس الفترة في مدينة وهران.

6 – لايجاد قيمة المبيعات يتم ضرب الكمية × السعر.



الفصل الرابع

الميزانية التقديرية للإنتاج

الفصل الرابع

الميزانية التقديرية للإنتاج

عند إعداد الميزانية التقديرية للمبيعات بينا بأن هذه الميزانية تحدد لنا كمية المبيعات المقدر بيعها وكذلك أقيامها، ويأخذ بنظر الإعتبار كمية المنتجات التامة الصنع الموجودة في المخازن وكذلك ما يجب الإحتفاظ به من هذه المنتجات في نهاية الفترة، إن الكمية الواجب إنتاجها خلال فترة الميزانية تتحدد كمايلي:

الكمية الواجب إنتاجها =

المبيعات المقدرة + المخزون الواجب الإحتفاظ به في نهاية فترة الميزانية

– المخزون من المنتجات الموجود في أول فترة الميزانية.

لذلك لغرض إعداد الميزانية التقديرية للانتاج يجب الاجابة على الأسئلة التالية:

– ماهي الكميات اللازم انتاجها لمقابلة حاجات الميزانية التقديرية للمبيعات؟.

– ماهي مستويات المخزون من المنتجات التامة الصنع الواجب الإحتفاظ بها لمواجهة طلبات الزبائن بالوقت المناسب؟.

تعتبر هذه الميزانية أداة من أدوات التخطيط الرئيسية والتي عن طريقها يتم الاشراف وتوجيه الإنتاج.

إن الميزانية التقديرية للإنتاج لا تهدف الى التنبؤ بدقة بالغة بكمية الإنتاج. وإنما تهدف الى تخطيط الكميات المنتجة والطاقات الإنتاجية المتاحة، والإحتياجات من المواد الأولية وأوقات شرائها، وكذلك الأحتياجات من اليد العاملة. بشكل منسق مع التقديرات الواردة في الميزانية التقديرية للمبيعات.

إن الميزانية التقديرية للانتاج تركز وتهتم بشكل رئيسي على الكميات للمنتجات التامة الصنع ولا تعير اهتمام لا قيام هذه المنتجات.

تقدير كميات الإنتاج

كما بينا أعلاه بأنه إستنادا الى الميزانية التقديرية للمبيعات وإستنادا الى مستوى المخزون من المنتجات التامة الصنع في أول الفترة وفي آخر الفترة نستطيع أن نحدد الكميات الواجب إنتاجها.

فمثلا إذا كانت الكميات المقدرة بيعها والظاهرة في الميزاينة التقديرية للمبيعات هي 6000 وحدة وأن كمية المخزون من المنتجات تامة الصنع أول الفترة 1500 وحدة وإن الكمية التي ترغب المؤسسة الإحتفاظ بها آخر الفترة 1000 وحدة فإننا نستطيع أن نقدر عدد الوحدات الواجب إنتاجها كما يلي:

الكميات المقدر بيعها (تقديرات المبيعات)	6000
كمية المخزون في آخر الفترة	1000 +
	7000
كمية المخزون في آول الفترة	1500 -
الكمية الواجب إنتاجها	5500

وهكذا نستطيع أن نحدد الكيات الواجب إنتاجها، إلا أنه من الضروري الأخذ بنظر الإعتبار عند تخطيط الانتاج عنصر آخر ألا وهو المنتجات تحت الصنع، فإذا كانت التغيرات فيه طفيفة وليس لها أثر كبير على الإنتاج في هذه الحالة يمكن تجاهل هذه المنتجات التي تحت الصنع، أما إذا كانت الحالة بالعكس وكانت المنتجات تحت الصنع ذو أهمية كبيرة وكمياتها معتبرة، عند ذاك يجب أن تؤخذ بنظر الإعتبار، حيث يتم تحديد درجة التصنيع الذي وصلت إليه ومن ثم يتم ترجيحها بعددها، وإن هذا يتعلق بالكميات في أول الفترة وآخر الفترة في مثالنا السابق لو أضفنا مايلي:

وكانت كمية المنتجات تحت الصنع في أول الفترة 400 وحدة نسبة التصنيع فيها تبلغ 50 ٪ ومن المتوقع أن تكون كمية الوحدات تحت الصنع في آخر المدة هي 600 وحدة نسبة التصنيع تبلغ 40 ٪. فلكي نأخذ هذه المنتجات تحت الصنع بنظر الاعتبار نتبع مايلي:

كمية المنتجات تحت الصنع أول الفترة مرجحة بنسبة التصنيع هي؛

400 × 50 ٪ = 200 وحدة.

كمية المنتجات تحت الصنع آخر الفترة مرجحة بنسبة التصنيع هي؛

600 × 40 ٪ = 240 وحدة

إذن تصبح الكمية الواجب انتاجها كما يلي:

الكميات الواجب إنتاجها على أساس الوحدات التامة الصنع، يضاف لها الكميات آخر الفترة للمنتجات تحت الصنع بعد ترجيها بنسبة الصنع وتعرض كما أدناه:

5500 + 240 = 5740.

تطرح الكميات أول الفترة للمنتجات تحت الصنع بعد ترجيحها بنسبة الصنع (200 وحدة) وتعرض كما يلي:

5740 − 200 = 5540 الكمية الواجب انتاجها.

جدولة الإنتاج زمنيا:

بعد أن يتم تحديد الكميات الواجب انتاجها سنويا الخطوة الثانية تكون توزيع هذه الكميات على طوال العام، لغرض تحقيق الانتاج بشكل منظم واستغلال الطاقات الانتاجية المتاحة، وتخفيض تكاليف الانتاج، وتلبية طلبات الزبائن من المنتجات في الأوقات المحددة، والاحتفاظ بالمستوى الاقتصادي من المخزون كاحتياطي أمان.

يلاحظ في الغالب بأنه هناك صعوبة في إيجاد توازن مابين هذه الأهداف، وفي بعض الأحيان تتعارض هذه الأهداف ببعضها مع البعض الآخر، وإن أولى المشاكل هي مشكلة المخزون من المنتجات، حيث أن الزيادة في المخزون أمر غير مرغوب فيه من الناحية الإقتصادية، وفي حالة كون الطلب متقلب وغير مستقر فإنه ليس من السهولة تلبية إحتياجات الميزانية التقديرية للمبيعات وتلبية إحتياجات الزبائن في الأوقات المحددة مالم يكن لدينا الكميات اللازمة كمنتجات تامة الصنع في المخازن.

لذلك لغرض تجاوز هذه المشكلة (وخاصة في المؤسسات التي يتأثر الطلب على منتجاتها بالتقلبات الموسمية) وإيجاد التوازن بين الأهداف المذكورة أعلاه، يمكن إتباع سياستين الأولى، تقوم على أساس تثبيت حجم الانتاج بحيث يخزن الفائض في الفترات التي ينخفض الطلب فيها على المنتوجات لمقابلة الزيادة في الطلب في فترات الرواج أي أن المخزون يعتبر وسيلة للتنسيق مابين برامج الانتاج والمبيعات المقدرة.

أما السياسة الثانية: فهي أن تعد المؤسسة جداول الانتاج على أساس الطلب بحيث يتغير حجم الإنتاج مع التغيرات في حجم المبيعات المقدرة. إن المؤسسات التي يتصف الطلب على منتوجاتها بالموسمية تعتبر مشكلة خاصة من مشكلات الميزانية التقديرية يتوقف حلها على كفاءة الادارة في هذا المجال.

الخلاصة:

إن الخطوات الواجب إتباعها لاعداد الميزانية التقديرية للانتاج هي مايلي:

الخطوة الأولى:

تحديد الكميات الواجب توفرها من المنتجات التامة الصنع في المخازن في بداية ونهاية الفترة التي تغطيها الميزانية.

الخطوة الثانية:

تحديد الكميات الواجب إنتاجها وتسليمها الى مخازن المنتجات التامة الصنع.

الخطوة الثالثة:

تحديد الكميات من المنتجات تحت الصنع في بداية ونهاية الفترة ودرجة التصنيع الذي وصلت إليه.

ملاحظة:

يمكن تحديد المنتجات تحت الصنع في أول الفترة في المؤسسات التي يمر فيها الإنتاج بعدة مراحل وفق المعادلة التالية:

مخزون أول الفترة تحت الصنع في كل مرحلة =

كمية المنتجات الواجب تسليمها خلال الفترة × فترة الإعداد

÷ عدد أيام العمل خلال الفترة.

وإن هذا الأمر لا يختلف في حالة تعدد المنتجات التي تنتجها المؤسسة حيث يشابه حالة تعدد المراحل.

مثال :

إذا علمت بأن الميزانية التقديرية للمبيعات (بالكميات) في إحدى المؤسسات التي تنتج الغسلات الكهربائية خلال الفترة (ماي 89 جانفي 1990) كانت كما يلي :

الشهر	الكمية المقدر بيعها
ماي	4000
جوان	4800
جويلية	6000
أوت	5200
سبتمبر	4000
أكتوبر	4000
نوفمبر	3600
ديسمبر	3000
جانفي 1990	3000

إن المؤسسة تحتفظ بمخزون أول المدة من المنتوجات تامة الصنع يساوي 15٪ من المبيعات المقدرة خلال ذلك الشهر.

كمية المخزون من المواد تحت الصنع يعادل مايلزم للانتاج خلال فترة إنجاز العمليات في أقسام الإنتاج المختلفة.

أيام العمل في الشهر هي 24 يوم، والأنتاج يمر بعدة مراحل وهي كمايلي :

	فترة الأعداد (الإنجاز)
قسم تحضير وتقطيع المواد	4 أيام
قسم التركيب	8 أيام
قسم التجميع	6 أيام
القسم النهائي	4 أيام

المطلوب:

تحديد حجم الأنتاج في قسم التركيب الذي يكفي لمقابلة حاجات الميزانية التقديرية للمبيعات خلال الفترة جويلية / سبتمبر من عام 89. وكذلك تحديد مخزون أول المدة من المنتجات تحت الصنع في هذا القسم خلال الفترة المذكورة أعلاه.

الحل:

لغرض تحديد عدد الوحدات الواجب إنتاجها في قسم التركيب يجب أن نحدد الوحدات الواجب تسليمها كمنتجات تامة الصنع إلى المخازن لمواجهة تقديرات ميزانية المبيعات.

إن هذا يتطلب معرفة الإنتاج الذي سيخرج من آخر مرحلة من مراحل الصنع ويعني القسم النهائي.

إن الكمية التي تخرج من القسم النهائي إلى مخازن المنتجات تامة الصنع تتحدد كما يلي:

الكمية المسلمة إلى المخازن = المبيعات المتوقعة + المخزون آخر المدة – المخزون أول المدة.

لذلك يجب علينا أن نحدد المخزون أول الفترة وآخر الفترة من المنتجات التامة الصنع.

أولا:

المخزون من المنتجات التامة الصنع أول الفترة يعادل 15 ٪ من المبيعات المقدرة خلال الشهر.

الشهر	المخزون من المنتجات تامة الصنع أول الفترة = 15 ٪ من المبيعات المقدرة خلال الشهر
جويلية 89	900 = ٪ 15 × 6000
أوت	780 = ٪ 15 × 5200
سبتمبر	600 = ٪ 15 × 4000
أكتوبر	600 = ٪ 15 × 4000
نوفمبر	540 = ٪ 15 × 3600
ديسمبر	450 = ٪ 15 × 3000
جانفي 1990	450 = ٪ 15 × 3000

ثانيا :

المخزون من المنتجات التامة الصنع أخر المدة . هو المخزون من المنتجات التامة الصنع أول المدة للشهر اللاحق. وسيكون كما موضح في الجدول أدناه :

الشهر	المخزون من المنتجات تامة الصنع أخر المدة
جويلية 89	780
أوت	600
سبتمبر	600
أكتوبر	540
نوفمبر	450
ديسمبر	540

ثـــالثـــا :

الكميات الواجب تسليمها إلى مخازن المنتجات التامة الصنع ستكون كما هـــي موضحة في الجدول أدناه :

الشهـــر	المبيعات المقدرة	+ مخزون آخر المدة	– مخزون أول المدة	= الكمية الواجب تسليمها إلى المخازن
جويلية	6000	780	900	5880
أوت	5200	600	780	5020
سبتمبر	4000	600	600	3940
أكتوبر	4000	600	600	4000
نوفمبر	3600	450	540	3510
ديسمبر	3000	450	540	3000
المجموع	**25800**	**3420**	**3870**	**25350**

رابعا :

لغرض تحديد حجم الأنتاج في قسم التركيب يجب تحديد الكمية الواجب تسليمها الى قسم التجميع وكذلك المخزون من المنتجات تحت الصنع في أول المدة وآخر المدة.

ولغرض تحديد الكمية الواجب تسليمها الى قسم التجميع يجب تحديد الكمية الواجب إنتاجها في هذا القسم، وهذا يتطلب تحديد الكمية الواجب تسليمها الى القسم النهائي والمخزون من المنتجات تحت الصنع أول المدة وآخر المدة في قسم التجميع.

إذن لغرض تحديد الكمية الواجب إنتاجها في قسم التركيب علينا أن نقوم بتحديد الكمية الواجب تسليمها في المرحلة النهائية أي القسم النهائي، وكذلك المخزون من المنتجات تحت الصنع أول المدة وآخر المدة، ومن ثم ننتقل الى قسم التجميع والى قسم التركيب، بكلمة أخرى نستند لحساب الكمية الواجب انتاجها في قسم التجميع على ما يتم انتاجه في القسم النهائي، ولحساب الكمية الواجب انتاجها في قسم التركيب نستند على ما يجب انتاجه في قسم التجميع.

اذن يفترض الآن معرفة ما يجب انتاجه في القسم النهائي، فبالاضافة الى تقدير الكمية الواجب تسليمها الى المخازن المنتجات تامة الصنع، يجب الأخذ بعين الأعتبار المخزون من الإنتاج تحت الصنع أول المدة وآخر المدة كما يلي

القسم النهائي

أ) تحديد المخزون من المنتجات تحت الصنع أول المدة ويتم وفق المعادلة التالية :

مخزون المنتجات تحت الصنع أول المدة = الإنتاج الواجب تسليمه × فترة الإعداد ÷ عدد أيام العمل

الشهر	الإنتاج الواجب تسليمه	× فترة الاعداد ÷ عدد أيام العمل	= المخزون أول المدة
جويلية 89	5880	4 / 24	980
أوت	5020	4 / 24	837
سبتمبر	4000	4 / 24	837
أكتوبر	3940	4 / 24	657
نوفمبر	3510	4 / 24	585
ديسمبر	3000	4 / 24	500

ب - المخزون من المنتجات تحت الصنع آخر المدة خلال الشهر هو المخزون تحت الصنع أول المدة خلال الشهر اللاحق.

ج - تحديد الكمية الواجب انتاجها في القسم النهائي كما يلي :

الشهر	الكمية الواجب تسليمها الى المخازن	+ المخزون من المنتجات تحت الصنع آخر الفترة	- المخزون من المنتجات تحت الصنع أول الفترة	= الكمية الواجب انتاجها
جويلية 89	5880	837	980	5737
أوت	5020	667	837	4850
سبتمبر	4000	657	667	3990
أكتوبر	3940	585	657	3868
نوفمبر	3510	500	585	3425

تحديد الكميات الواجب انتاجها في قسم التجمع

أ تحديد المخزون من المنتجات تحت الصنع أول الفترة :

الشهر	الكمية الواجب تسليمها الى القسم النهائي	× فترة الإعداد ÷ 24 يوم	المخزون أو الفترة
جويلية 89	5737	6 / 24	1434
أوت	4850	6 / 24	1213
سبتمبر	3990	6 / 24	998
أكتوبر	3868	6 / 24	967
نوفمبر	2425	6 / 24	856

أما المخزون من المنتجات تحت الصنع أخر المدة خلال الشهر فهو كما نعلم يعادل المخزون من المنتجات تحت الصنع أو المدة خلال الشهر اللاحق.

ب تحديد الكميات الواجب انتاجها كما يلي :

الشهر	كمية واجب تسليمها	+ المخزون من المنتجات تحت الصنع أخر المدة	- المخزون من المنتجات تحت الصنع أول المدة	= الكمية الواجب إنتاجها
جويلية 89	5737	1213	1434	5516
أوت	4850	998	1213	4635
سبتمبر	3990	967	998	3959
أكتوبر	3868	856	967	3757

تحديد الكميات الواجب انتاجها في قسم التركيب

أ تحديد المخزون من المنتجات تحت الصنع في أول الفترة :

الشهر	الانتاج الواجب تسليمه	× فترة الإعداد ÷ 24 يوم	= المخزون أول المدة
جويلية 89	5516	8 / 24	1839
أوت	4635	8 / 24	1545
سبتمبر	3959	8 / 24	1320
أكتوبر	3757	8 / 24	1252

ب تحديد الكمية الواجب انتاجها :

الشهر	الكمية الواجب تسليمها	+ المخزون اخر المدة	المخزون أول المدة	الكمية الواجب انتاجها
جوينية 89	5516	1545	1839	5222
أوت	4635	1320	1545	4410
سبتمبر	3859	1252	1320	3892



الفصل الخامس

الميزانية التقديرية للمواد الأولية

الفصل الخامس

الميزانية التقديية للمواد الأولية

لغرض تخطيط إحتياجات الإنتاج من المواد الأولية، يجب دراسة ومعالجة مشكلة الموازنة بين كمية المواد الأولية اللازمة للإنتاج ومستوى المخزون من هذه المواد. والكمية اللازم الإحتفاظ بها في نهاية الفترة وتحديد حجم المشتريات، وهكذا نستطيع توفير الكميات اللازمة للإنتاج في الوقت المناسب وتحقيق الرقابة على هذه المواد، وإن ذلك يستوجب دراسة النقاط التالية:

1) – تحديد مقدار حاجة الإنتاج من المواد الأولية. وذلك بإعداد الميزانية التقديرية لإحتياجات الإنتاج من هذه المواد، وإن هذه الميزانية توضح لنا الكمية اللازمة للإنتاج بعد أن يتم تقدير نصيب كل منتوج من هذه المواد.

2) – تحديد مستويات (أو حدود) المخزون من المواد الأولية وذلك بأعداد الميزا التقديرية للمخزون من المواد الأولية.

3) – تحديد الكميات الواجب شرائها من المواد الأولية وتاريخ الشراء ومواعيد الإستلام واسعار الشراء وكلفة المشتريات من المواد الأولية، وذلك بأعداد الميزانية التقديرية لمشتريات المواد الأولية.

4) – تحديد تكلفة المواد الأولية اللازمة للإنتاج إستنادا إلى التقديرات الواردة بالميزانية التقديرية لإحتياجات الإنتاج من المواد الأولية وذلك بإعداد الميزانية التقديرية لتكلفة المواد الأولية اللازمة للإنتاج.

إن الغاية من إعداد الميزانية التقديرية لإحتياجات الإنتاج من المواد الأولية هو معرفة مقدار الكميات اللازمة من هذه المواد مستندين على برنامج الإنتاج.

إن التقديرات الكمية ومدى دقتها.تتوقف على طبيعة المؤسسة والسلع التي تنتجها فالمؤسسة (أو المؤسسات) التي تنتج سلع نمطية تكون تقديراتها أكثر دقة من المؤسسة ذات الإنتاج الغير نمطي أو الغير متماثل.

إن تقدير الكميات اللازمة للانتاج يساعدنا على تحديد الإحتياجات من هذه المواد، وصولا لوضع برنامج للمشتريات وتعتبر الميزانية التقديرية للمواد الأولية اللازمة للإنتاج الأساس في تقديرات كمية المشتريات من المواد الأولية.

إن المواد الأولية اللازمة للإنتاج يمكن تقسيمها إلى مواد مباشرة ومواد غير مباشرة. يقصد بالأولى جميع المواد الأولية التي تكون جزء رئيسيا من المنتجات التامة الصنع وتمثل بالنتيجة جزء رئيسيا من تكاليف الإنتاج وهي تتغير طرديا مع حجم الانتاج والكمية المنتجة.

أما المواد غير المباشرة فهي المواد التي تستخدم في عمليات الصنع ولكن لايمكن ردها مباشرة الى منتوج معين وعلى سبيل المثال المواد اللازمة لادامة وصيانة وسائل الانتاج المستخدمة.

إن الميزانية التقديرية تهتم بالمواد الأولية المابشرة أما المواد الأولية غير المباشرة فتدخل في الميزانية التقديرية للتكاليف الصناعية الغير المباشرة.

تقدير كميات المواد اللازمة للانتاج

لغرض تقدير الكميات من المواد الأولية، اللازمة للانتاج يفترض أولا تحديد مقدار الكمية اللازمة من كل مادة أولية لغرض إنتاج وحدة واحدة من المنتوج التام الصنع، والخطوة الثانية هي حساب كمية المواد الأولية الكلية اللازمة للانتاج على ضوء عدد الوحدات التي يجب انتاجها طبقا للتقديرات الواردة ب الميزانية التقديرية للانتاج.

في المؤسسات التي تنتج سلع متماثلة يمكن تحديد حاجة كل وحدة منتجة من المواد الأولية على أساس معدل معياري (أو وحدة قياس معيارية) وفي هذه الحالة يكون احتساب الكميات سهلا، ويمكن تحديد معدل المواد الأولية اللازمة للانتاج بعده طرق أهمها:

أ) – السجلات الخاصة باستهلاك المواد الأولية.

ب) الدراسات الهندسية.

أما في المؤسسات ذات المنتجات غير النمطية أو التي تنتج أستنادا لطلبات ومواصفات معينة فني هذه الحالة يتم تقدير كمية المواد الأولية للانتاج باستخدام نسب استهلاك المواد في السنوات السابقة، بعد أن يتم إجراء التعديلات اللازمة وكذلك الأخذ بنظر الاعتبار نسبة التلف الأعتيادية أثناء عمليات الصنع.

مثال:

ظهرت تقديرات المبيعات في شركة الأمة للفترة من جانفي ولغاية نهاية أوت 1990 كما يلي:

الشهر	كمية المبيعات المقدرة (بالوحدات)
جانفي 90	32000
فيفري	40000
مارس	48000
أفريل	56000
ماي	64000
جوان	72000
جويلية	80000
أوت	88000

فإذا علمت بأن:

1) – المخزون من المنتجات تامة الصنع في بداية كل شهر يعادل 10 ٪ من المبيعات في ذلك الشهر.

2) – إن إنتاج لوحدة يتطلب إستخدام مادتين أوليتين هما (س) و(م) وبمعدل وحدتين من المادة (س) ووحدة واحدة من المادة (م) لكل وحدة منتجة.

3) – سعر شراء المادة الأولية (س) 10 دنانير

4) – سعر شراء المادة (م) 8 دنانير

5) - سعر بيع الوحدة المنتجة (100) دينار

المطلوب :

1 – إعداد الميزانية التقديرية للمبيعات

2 – الميزانية التقديرية للانتاج

3 – الميزانية التقديرية للمواد الأولية اللازمة للانتاج للفترة من جانفي إلى نهاية جويلية 1990

الحل :

الميزانية التقديرية للمبيعات

الفترة	كمية المبيعات المقدرة وحدة	سعر البيع دينار	قيمة المبيعات المقدرة بالآف الدنانير
جانفي 90	32000	100	3200
فيفري	40000	100	4000
مارس	48000	100	4800
أفريل	56000	100	5600
ماي	64000	100	6400
جوان	72000	100	7200
جويلية	80000	100	8000
أوت	88000	100	8800
المجموع	480000	100	48000

الميزانية التقديرية للانتاج

لغرض إعداد الميزانية التقديرية للانتاج يجب تقدير حجم المخزون من المنتجات تامة الصنع (أول الفترة وأخر الفترة) كما يلي:

الفترة	المبيعات المقدرة وحدة	نسبة المخزون أول الفترة من المبيعات	المخزون أول الفترة وحدة
جانفي	32000	٪ 10	3200
فيفري	40000	٪ 10	4000
مارس	48000	٪ 10	4800
أفريل	56000	٪ 10	5600
ماي	64000	٪ 10	6400
جوان	72000	٪ 10	7200
جويلية	80000	٪ 10	8000
أوت	88000	٪ 10	8800

الميزانية التقديرية للانتاج (بالوحدات)

الفترة	كمية المبيعات المقدرة	كمية المخزون في آخر الفترة	المجموع	كمية المخزون في أول الفترة	الكمية الواجب انتاجها
جانفي 90	32000	4000	36000	3200	32800
فيفري	40000	4800	44800	4000	40800
مارس	48000	5600	53600	4800	48800
أفريل	56000	6400	62400	5600	56800
ماي	64000	7200	71200	6400	64800
جوان	72000	8000	80000	7200	72800
جويلية	80000	8800	88800	8000	80800
المجموع	392000	44800	436800	39200	397600

الميزانية التقديرية لكميات واقيام المواد الاولية اللازمة للانتاج

الفترة		الكمية الواجب انتاجها		المادة س وتدخل وحدتين لانتاج وحدة واحدة		المادة م وتدخل وحدة واحدة لانتاج وحدة واحدة	
		الكمية اللازمة	سعر الوحدة بالدينار	قيمة المادة س اللازمة للانتاج بالدينار	الكمية اللازمة وحدة	سعر الوحدة بالدينار	القيمة بالدينار
جانفي 90	32811	65600	10	656.000	32800	8	262.400
فيفري	40800	81600	10	816.000	40800	8	326.400
مارس	48800	97600	10	976.000	48800	8	390.400
أفريل	56800	113600	10	1.136.000	56.800	8	454.400
ماي	64800	129600	10	1.296.000	64.800	8	518.400
جوان	72800	145600	10	1.456.000	72.800	8	582.400
جويلية	80800	161600	10	1.616.000	80.800	8	646.400
المجموع	397.600	795.200	10	7.952.000	397.600	8	3180.800

تقدير كمية المشتريات من المواد الأولية

لغرض ضمان توفير هذه المواد طوال العام، وفي الوقت المناسب والسعر الملائم فعليه اعداد الميزانية التقديرية للمشتريات وأن يخطط لها، حيث أن ذلك يساعد على خفض التكاليف، وأن كفاءة المسؤولين عن قسم المشتريات تقاس بكيفية حصولهم على المواد الاولية بالكمية المناسبة والنوعية الجيدة في الوقت والمكان المطلوب والسعر المناسب.

إن الفشل في تحقيق أي عامل من العوامل المذكورة يؤدي الى زيادة كلفة الانتاج، وبالتالي تخفيض الارباح، إن توفير مبالغ بسيطة في كل هذه العوامل قد لا يعطى له أهمية في أول الأمر إلا انه في نهاية العام قد تصبح مبلغا لا يستهان به.

إن الميزانية التقديرية للمشتريات توضح لنا ما يلي:

- الكميات الواجب شراءها من كل نوع من المواد الاولية
- التاريخ الذي يجب أن يتم فيه الشراء
- الكلفة المقدرة للمشتريات من المواد الاولية.

إن التقديرات في ميزانية المواد الاولية المستخدمة في الانتاج تختلف عن تقديرات للمشتريات من المواد الأولية وذلك تبعا للتغيرات في تقديرات المخزون من هذه المواد في أول المدة وآخر المدة، بالاضافة الى أن الميزانية التقديرية للمواد تقتصر على الكميات، أما الميزانية التقديرية للمشتريات فتتناول الكميات والتكاليف.

يقوم قسم المشتريات بتقدير تكلفة الوحدة الواحدة من كل نوع من أنواع المواد الأولية عند اعداد ميزانية المشتريات. فعندما تكون تكلفة المادة الاولية تمثل نسبة كبيرة من تكلفة البضاعة تامة الصنع ففي هذه الحالة تلعب تكلفة المواد الأولية دورا مؤثرا في السياسة التسعيرية والرقابة على التكاليف وسياسة التمويل.

إن كلفة الوحدة الواحدة يمكن ايجادها عن طريق ايجاد متوسط كلفة الشراء الكلية. وتكون العملية سهلة في حالة كون طلبية الشراء تشمل على نوع واحد من المواد الأولية. أما إذا كانت الطلبية تشمل اصنافا متعددة من المواد الأولية فعند ذلك يجب أن تتبع الطريقة المناسبة لايجاد كلفة الصنف على آساس الوزن أو الحجم أو الثمن... الخ.

يمكن تقسيم مصادر المواد الأولية الى قسمين هما:

(أ) – الأسواق المحلية

(ب) – الأسواق العالمية

أي أن المؤسسة يمكن لها أن تشتري حاجتها من المواد الأولية من الأسواق المحلية وفي هذه الحالة فإن الكلفة الكلية ستشمل على سعر الشراء، إضافة الى العمولات المدفوعة الى الوسطاء ومصاريف النقل والتأمين وكل المصاريف اللاحقة لغاية وصول هذه المواد الى مخازن الشركة، كذلك تستطيع الشراء من الأسواق العالمية فعند ذاك تصبح تكلفة الشراء بالاضافة الى ما ذكر آعلاه يجب إضافة المصاريف والرسوم المدفوعة للحصول على اجازة الاستيراد، العمولات ومصاريف البنك لغرض فتح الاعتماد، الرسوم الجمركية، مصاريف الاخراج الجمركي. وأخيرا لغرض تحديد مستوى المخزن من المواد الاولية واعداد الميزانية التقديرية توجد طريقتان رئيسيتان؛

الأولى تقوم على تقدير المخزون من المواد الأولية على آساس برنامج الانتاج، وبموجب هذه الطريقة يجب علينا إتباع الخطوات التالية:

أ) – تحديد حجم المواد الأولية للازمة لكل وحدة يجب إنتاجها خلال فترة الميزانية.

ب) – تجمع هذه المعلومات لتحديد مجموع كل مادة أولية لازمة لبرنامج الانتاج.

ج) – تحديد كمية المواد الأولية التي يجب الاحتفاظ بها بالشكل الذي يحقق حدا كبيرا من الأمان.

د) – طرح كميات المخزون من المواد الأولية التي تقرر وجودها في أول مدة الميزانية وذلك لتحديد مجموع الكميات التي يجب شراءها.

هـ) – إعداد برنامج الشراء الذي يتضمن توافر المواد الأولية في الأوقات التي يتطلبها الانتاج.

و) – احتساب معدل دوران المخزون السلعي.

ز) – احتساب كلفة المشتريات واسعار الشراء.

إن هذه الطريقة من الناحية العملية قد يصعب تطبيقها في بعض الشركات التي تستخدم مئات أو أكثر من مفردات المواد الاولية. لذلك تطبق بشكل جزئي بالنسبة للمواد الأولية الرئيسية فقط والتي تستخدم بصفة منتظمة وبكميات كبيرة، أما بالنسبة للمواد الأولية الأخرى فيتم تطبيق الطريقة الثانية.

بموجب هذه الطريقة يقدر المخزون من هذه المواد على آساس المعدلات التاريخية لمجموع كلفة المواد الأولية المستخدمة، أوكنسبة مئوية من تكلفة البضاعة تامة الصنع أو من مجموع تكلفة ساعات العمل المباشر المتحققة في فترات سابقة.

مثال :

تقوم مؤسسة الربيع بإنتاج وتسويق المدافيء الكهربائية. ونظرا لموسمية الطلب واشتداده في موسم الشتاء والخريف، لذلك فإنها تقوم بالإنتاج في المواسم الأخرى وتحتفظ به كمخزون لاستعماله في مواجهة الزيادة في الطلب. إن السياسة التخزينية المتبعة هي :

– بالنسبة للإنتاج التام الصنع تحتفظ المؤسسة في أول كل ربع سنة بكمية تعادل 25 ٪ مما يباع في الربع اللاحق.

– بالنسبة للمواد الأولية فإنها تحتفظ في آخر كل ربع سنة بكمية تعادل 12 ٪ من الكمية الكلية اللازمة للإنتاج في ذلك الربع.

علما بأن المواد التي تستعملها المؤسسة هي ثلاث أنواع (أ. ب. ج). وإن المخزون من هذه المواد في 1990/12/31 كان كما يلي :

المادة أ = 800 وحدة، المادة ب = 700 وحدة. المادة ج = 825 وحدة.

تستعمل المؤسسة وحدة واحدة من هذه المواد لإنتاج مدفئة واحدة، وإن تكلفة شراء الوحدة د على التوالي :

(100 دينار، 80 دينار، 60 دينار).

تقديرات المبيعات من المنتجات التامة الصنع خلال أرباع عام 1991 هي كما يلي :

الربع الأول	الربع الثاني	الربع الثالث	الربع الرابع
6 000	1 000	500	4 500

أما بالنسبة لعام 1992 فقدرت المبيعات كمايلي : الربـــع الأول 6400، الربع الثاني 1200 وحدة، علما بأن سعر البيع قدر بـــ 2500 دينار ثابت طـــوال العام.

المطلوب :

إعداد الميزانيات التقديرية للمبيعات، وللكميات الواجب انتاجها، وللمشـــتريات مـــن المواد الأولية، لعام 1991 موزعة على أرباع السنة.

الحل :

1/ الميزانية التقديرية للمبيعات موزعة حسب أرباع العام لسنة 1991 :

الفترة	كمية المبيعات المقدرة / وحدة	سعر البيع دينار	قيمة المبيعات المقدرة / دينار
الربع الأول	6000	2500	15.000.000
الربع الثاني	1000	2500	2.500.000
الربع الثالث	500	2500	1.250.000
الربع الرابع	4500	2500	11.250.000
المجموع	12000	2500	30.000.000

2 – الميزانية التقديرية للكميات الواجب انتاجها موزعة على أرباع عام 1991

الفترة	كمية المبيعات + المقدرة	مخزون آخر المدة	– مخزون أول المدة	= الكمية الواجب انتاجها
الربع الأول	6000	125	250	5875
الربع الثاني	1000	1125	125	2000
الربع الثالث	500	1600	1125	975
الربع الرابع	4500	300	1600	3200
مجموع	12000	3145	3100	12050

ملاحظة :

استخرجت كمية المخزون أول المدة على أساس 25 ٪ من الكمية المقدرة بيعها في الربع اللاحق، أما مخزون آخر المدة لأي ربع فهو مخزون أول المدة للربع اللاحق.

3 – الميزانية التقديرية للمشتريات من المواد الأولية لعام 1991 :

أولا – يجب تحديد الكمية اللازمة للانتاج من كل مادة من المواد المستعملة. ولما كانت المواد تستعمل بمعدل وحدة واحدة من كل مادة لانتاج (وحدة منتوج واحد) لذلك فإن الكميات من المواد الأولية اللازمة للانتاج في هذه الحالة تساوي الكمية الوجب انتاجها (1 وحدة × الكمية الواجب انتاجها).

ثانيا

يجب أن نأخذ بنظر الاعتبار المخزون من هذه المواد (أول و آخر المدة) لتحديد الكمية الواجب شراءها، ثم نقـــوم بترجيح هذه الكمية بسعر تكلفة الشراء فنتوصل إلى تحديد تكلفة الشراء الكلية.

الميزانية التقديرية لكمية وتكلفة المشتريات من المادة « أ » موزعة على أرباع عام 1991 :

الفترة	الكمية اللازمة لإنتاج وحدة +	المخزون آخر المدة وحدة –	المخزون أول المدة وحدة =	الكمية الواجب شراءها وحدة	سعر تكلفة الشراء دج	تكلفة الشراء دينار
الربع الأول	5875	-705	800	5780	100	578000
الربع الثاني	2000	240	705	1535	100	153500
الربع الثالث	975	117	240	852	100	85200
الربع الرابع	3200	384	117	3467	100	346700
المجموع	12050	1446	1862	11634	100	1163400

ملاحظة :

استخرج المخزون آخر المدة على أساس 12 ٪ من الكمية اللازمة للإنتاج في كل ربع ، أما مخزون أو المدة في أي ربع فهو مخزون آخر المدة للربع السابق.

الميزانية التقديرية لكمية وتكلفة المشتريات من المادة (ب) موزعة على أرباع عام 1991

الفترة	الكمية اللازمة للانتاج +	المخزون آخر المدة -	المخزون أول المدة =	الكمية الواجب شراءها	سعر تكلفة الشراء	تكلفة مشتريات
الربع الاول	+ 5875	- 705	= 700	5880	80	470.400
الربع الثاني	+ 2000	- 240	= 705	1835	80	122.800
الربع الثالث	+ 975	- 117	= 240	852	80	68.160
الربع الرابع	+ 3200	- 384	= 117	3467	80	277.360
المجموع	**12050**	**1446**	**1762**	**11734**	**80**	**938.720**

الميزانية التقديرية للمشتريات من المادة (ج) موزعة على أرباع عام1991

الفترة	الكمية اللازمة للإنتاج +	المخزون آخر المدة –	المخزون أول المدة –	الكمية الواجب شراءها	سعر تكلفة الشراء	تكلفة مشتريات
الربع الأول	5875 +	705 -	820 -	5760	60	345.600
الربع الثاني	2000 +	240 -	705 -	1535	60	92.100
الربع الثالث	975 +	117 -	240 -	852	60	51.120
الربع الرابع	3200 +	384 -	117 -	3467	60	208.020
المجموع	12050	1446	1882	11614	60	696.840

الفصل السادس

الميزانية التقديرية للعمل والأجور

الفصل السادس
الميزانية التقديرية للعمل والأجور

في الفصول السابقة وضحنا كيفية إعداد الميزانية التقديرية للمبيعات، وكيف يتم إستخدام التقديرات الواردة فيها لغرض إعداد تقديرات الكميات الواجب إنتاجها، ومن ثم وضحنا تفاصيل التكاليف الخاصة بالإنتاج، والمتعلقة بالمواد المستخدمة فيه.

والآن سنتناول العنصر الثاني والذي يعتبر عنصرا رئيسيا وأساسيا من عناصر تكاليف الإنتاج ألا وهو (العمل) حيث بتضافر العمل المبذول مع الموارد المتاحة تحت تصرف الإدارة تستطيع (أي إدارة المؤسسة) أن تنتج الكميات المخطط لها.

إن كلفة العمل تتمثل بالأجور والمخصصات والتكاليف الأخرى الواجب دفعها وتحملها، لذلك يمكن القول بأن الأجور تمثل عنصرا رئيسيا من عناصر الكلفة الصناعية.

ما المقصود بالعمل والأجور في الميزانية التقديرية ؟

في المحاسبة التحليلية يمكن التمييز بين نوعين من الأجور الصناعية، وهي الأجور المباشرة والأجور غير المباشرة.

يقصد بالأجور المباشرة مقدار كلفة العمل الذي يدخل مباشرة في العملية أو العمليات الإنتاجية، وبعبارة أخرى هو العمل الذي يساهم مباشرة في صنع المواد وتحويلها، وتقاس تكلفة هذا العمل بوحدات نقدية يعبر عنها بالأجور المباشرة.

أما الأجور الغير المباشرة فهي الأجور التي تدفع عن العمل الغير المباشر، وإن هذا الأخير هو العمل الذي لا يدخل بصورة مباشرة في العملية أو العمليات الإنتاجية، أو هو العمل الذي لا يساهم بصورة مباشرة في صنع المواد أو تحويليها، ولا يمكن إحتسابه أو تحديده أو نسبه إلى مركز كلفة معينة مثال ذلك أجور عمال التنظيف أو الحراسة.

في الميزانية التقديرية للأجور نأخذ فقط الاجور المباشرة، أما الأجور غير المباشرة فتدخل في الميزانية للتقديرية للمصروفات الصناعية.

إن الغرض من إعداد الميزانية التقديرية للعمل والأجور هو تحديد مقدار العمل المباشر اللازم للإنتاج، معبر عنه بساعات العمل وصولا إلى تحديد حجم العمالة اللازمة، وكذلك نوع العمال اللازمين (فني، ماهر، نصف ماهر، بدون مهارة).

وبعد تحديد هذه الإحتياجات ودراسة ما متوفر من يد عاملة في المؤسسة ومقارنة المتوفر مع المقدر لتحديد مقدار الزيادة أو النقص في اليد العامة، البحث عن حلول لتجاوز هذه المشكلة. فإذا كان هناك فائض في اليد العاملة، طرح السؤال التالي: كيف يمكن الإستفادة من هذا الفائض؟ وإذا كان هناك عجز كيف يتم تغطيته؟. وكيف يمكن توفير اليد العاملة بالكفاءة المطلوبة وفي الوقت اللازم؟

أخذين بنظر الاعتبار طبيعة الحاجة هل هي وقتية موسمية أم دائمية؟ وأسلوب إستخدام العاملين هل هو بشكل دائم أم بشكل مؤقت؟.

وأخيرا ينبغي على إدارة المؤسسة أن تراقب حركة أو دورة العاملين وتسعى إلى خفض معدل هذه الحركة إلى أقل ما يمكن.

تقاس حركة (دورة العاملين) هذه بنسبة عدد الاشخاص الذين يتركون العمل في المؤسسة خلال فترة معينة الى عدد المتسببين خلال تلك الفترة، فإذا كان عدد العاملين خلال سنة 92 مئة (100) شخص وعدد الذين تركوا العمل 10 عشرة اشخاص فإن حركة دورة العاملين يعبر عنها بـ 10 ٪ في السنة.

هناك رأى آخر أو طريقة أخرى في احتساب حركة أو دورة العاملين وهي تأخذ بنظر الاعتبار العاملين الذين تركوا العمل وكذلك عدد العاملين الذين تم تعينهم خلال الفترة مقسوم على معدل عدد العاملين خلال تلك الفترة.

مثـال:

عدد العاملين: أول الفترة عام 92 = 100

عدد العاملين: آخر الفترة 92 = 110

عدد العاملين: الذين تركوا العمل عام 92 = 20

عدد العاملين: الذين دخلوا العمل عام 92 = 30

إذن حركة العاملين خلال عام 1992 هي :

$$23.8 = \frac{20 + 30}{110 + 100}$$

طرق تحديد الأجر المدفوع :

توجد عدة طرق لتحديد الاجر الذي يستحقه العامل لقاء عمله ، ومن أهم هذه الطرق ما يلي :

1 - طريقة الأجر على أساس الوقت :

وهي من أبسط الطرق وأكثرها شيوعا ، وبموجبها يتم تحديد الأجر على أساس الساعة الواحدة أو على أساس اليوم أو الأسبوع أو الشهر. لاستخراج مقدار الأجر الذي يستحقه العامل لفترة معينة تضرب فئة الاجر في عدد الساعات أو الايام أو الأسابيع أو الأشهر التي قضاها العامل في العمل ، وهنا من الضروري تسجيل وقت ابتداء وانتهاء العمل ومراقبة العمال اثناء ادائهم العمل.

إن من أهم مزايا هذه الطريقة إنها سهلة التطبيق وإنها أكثر قبولا من قبل غالبية العمال لعدم استطاعة الادارة إساءة استغلالهم والعمال يعلمون مقدما ما سيقبضونه من أجور عن الفترة الزمنية التي اشتغلوها.

أما عيوب هذه الطريقة إنها لا تحفز العامل على العمل الجاد وزيادة الإنتاج ، حيث قد يحاول بعض العمال تضيع الوقت وعدم إعطاء العمل حقه وبالنتيجة ستكون هناك زيادة في كلفة الانتاج.

2 - طريقة الأجر بالقطعة :

بموجب هذه الطريقة يعين آجر العامل على اساس عدد القطع التي انتجها أو الأعمال التي أنجزها أو العمليات التي قام بها ، وعليه فإن آجر العامل يعتمد على انتاجه وليس على الوقت الذي قضاه في العمل ، أي يدفع للعامل مبلغ ثابت لكل وحدة منتجة بغض النظر عن الوقت الذي يستغرقه ، وبهذه الطريقة تربط الاجور المدفوعة بكمية الانتاج. لكن هذه الطريقة تلاقي بعض المعارضة باعتبار إن إنتاج العامل قد يكون قليل لاسباب خارجة عن طاقته كعدم صلاحية المواد التي تدخل في الانتاج أو عطل يصيب المكائن.

كـما وأنه بالرغم من ربط الاجر بكمية الانتاج المتحققة، إلا أن كلفة العامل البطئى تكون أكبر من كلفة العامل السريع، ولنأخذ المثال التالي:

لدينا عاملين (أ) و(ب)، الأجرة المدفوعة لكل وحدة منتجة هي (20) دينار، أما كلفة المواد المستخدمة لانتاج وحدة واحدة فهي (50) دينار. المصاريف الثابتة تحمل على أساس (10) دينار لكل ساعة عمل. أنتج العامل (أ) ثلاث قطع في ست ساعات وأنتج العامل (ب) خمس قطع في نفس الوقت. فما هي النتيجة؟ أي ما هي كلفة إنتاج القطعة الواحدة المنتجة من قبل العامل (أ) و(ب).

البيان	العامل (أ)	العامل (ب)
المواد المستخدمة الأجور المدفوعة المصاريف الثابتة	50 × 3 وحدة = 150 دينار 20 × 3 وحدة = 60 دينار 10 × 6 ساعة = 60	50 × 5 وحدة = 250 دينار 20 × 5 وحدة = 100 دينار 10 × 6 ساعة = 60
مجموع الكلفة تقسم على عدد الوحدات المنتجة	270 3	410 5
كلفة إنتاج القطعة الواحدة	90	82

ولغرض تجاوز هذا العيب في هذه الطريقة يفترض تحديد الحد الأدنى للانتاج، اضافة الى تحديد الأجر المدفوع لانتاج كل قطعة، فمثلا أن يحدد الأجر المدفوع لانتاج قطعة واحدة 20 دينار وعدد الوحدات الواجب انتاجها كحد ادنى 10 وحدات في اليوم، مع مراعاة الدقة والجودة في المنتوج.

إن عدد الوحدات الواجب إنتاجها كحد أدنى تحتسب على أساس الأخذ بنظر الإعتبار الجهد الجسماني الذي تتطلبه طبيعة العمل والخبرة اللازمة، وطبيعة المواد المستعملة، وكذلك تستخدم طريقة دراسة الوقت والحركة، أي تراقب مجموعة من العمال أثناء قيامهم بالعمل بحيث يشمل عمالاً مختلفي السرعة وتضبط الاوقات اللازمة للقيام بهذه الحركات ومن ثم يستخرج معدل الوقت اللازم لانجاز العملية، ويحتسب على أساسه أجر الوحدة الواحدة.

إعداد الميزانية التقديرية للاجور

لكي تستطيع المؤسسة أن تضع الميزانية التقديرية للاجور على أسس صحيحة، عليها أن تأخذ بنظر الاعتبار القوانين والأحكام السائدة التي تنظم علاقة العامل بالمؤسسة ورب العمل، وكذلك عليها القيام بدراسة لتحديد معدلات العمل اللازمة لاي عملية من عمليات الإنتاج. حيث إن وجود مثل هذه المعدلات القياسية (المعيارية) يسهل كثيرا من عملية إعداد الميزانية التقديرية، وكذلك يساهم في فرض رقابة مستمرة على العمل.

توجد طريقتان لاعداد الميزانية التقديرية للعمل المباشر هما:

الطريقة الأولى والتي هي عبارة عن:

– تقدير عدد الساعات النمطية للعمل المباشر لكل وحدة ثم تقدير متوسط معدلات الأجور بضرب عدد الساعات النمطية في معدل الأجر نحصل على تكلفة العمل لانتاج الوحدة الواحدة وبضرب عدد الوحدات تامة الصنع التي يجب انتاجها في معدل تكلفة العمل للوحدة الواحدة نحصل على تكلفة العمل المباشر للوحدات الواجب انتاجها، إذن يلزم علينا بموجب هذه الطريقة القيام بخطوتين هما:

أ – تقدير ساعات العمل المباشر:

تتوقف طريقة تقدير ساعات العمل لتنفيذ برامج الإنتاج الى حد كبير على الظروف المحيطة بالإنتاج. فإذا كانت المؤسسة قد توصلت الى وضع معايير قياسية للزمن اللازم لانتاج قدر معين من وحدات السلع المتجانسة فإنه يكفيها لتقدير

ب – تقدير متوسط معدلا الأجور:

يتم تحديد مُعدل أجور العمل للباشر في قسم معين، على أساس تحديد عدد العـمال في كل قسم والأجور التي يستحقوها على فرض إستمرار ظروف الإنتاج على ما هي عليه وكذلك إثبات معدلات ساعات العمل بالنسبة لمعدلات الأجور المختلفة. يمكن الاعتماد على معدلات الأجور المحتسبة والمستخرجة من السجلات المحاسبة (الطريقة التاريخية). ولايضاح ذلك نأخذ المثال التالي:

في أحد أقسام الإنتاج لإحدى المؤسسات الصناعية هناك نوعين من العـمال وهم: عامل ماهر وعامل غير ماهر فلاستخراج معدل الأجر في هذا القسم نتبع ما يلي:

	عدد الساعات	معدل الاجر دينار	كلفة العمل
عامل ماهر	1400	50	70000
عامل غير ماهر	1400	30	42000
المجموع	2800	80	112000

إن متوسط الأجر أعلاه هو 80 ÷ 2 = 40 دينار

$$112000 = 2800 \times 40$$

الطريقة الثانية: التقدير المباشر لتكلفة العمل.

بينا أعلاه وفق الطريقة السابقة يجب علينا إجراء تقديرين لغرض تحديد تكلفة العمل للباشر وهم:

عدد الساعات، ومتوسط معدل الأجر، ورغم إن هذه الطريقة هي أفضل من غيرها لتقدير تكلفة العمل إلا أنه يتعذر في بعض الأحيان إستعـمالها لهذا فإنه يمكن إستعـمال طريقة أخرى في تقدير تكلفة العمل للباشر وذلك بإستخدام بعض مقاييس الإنتاج كعدد الساعات للباشرة نسبة الى للكائن فيقال مثلا إن كل ساعة من عمل الآلة (للماكنة) يقابلها 20 دينار أجر عمل أو تحديد الأجور على أساس نسبة من قيمة للواد الأولية للتسخدمة في الانتاج.

في حالة حدوث فروقات في تقديرات الأجر فإن أسباب ذلك تعود الى:

أ – أما أن العمل قد استغرق زمنا أطول مما يجب أي تجاوز للعدلات للعيارية:

ب- وأما أن الأجور المدفوعة قد زادت عن المعدلات القياسية وفي الحـــالتين قد يكون هنالك ما يبرر حدوث مثل هذه الفروقات لذلك من الضـــروري أن تعمل المؤسسة على اكتشاف أسباب هذه الانحرافات في الأجـــور وتحديـــد المسؤولين عنها وإعداد تقارير (أسبوعية أو شهرية) توضح الكفائة الإنتاجيـــة في الأقسام، وتتضمن هذه التقارير المعلومات التالية:

1- مقدار الانحراف ما بين المعدلات المعيارية (القياسية) وبين التنفيذ الفعلـــي موضح على شكل نسبة مئوية.

2- الإنتاج خلال كل ساعة عمل مقدر بالوحدات والنسبة المئوية لما مقـــدر إنتاجه كحد أدنى في الساعة.

3- الإنتاج بالوحدات لكل دينار من الأجر المدفوع والنسبة المئوية للمعيـــار (المعدل) القياسي.

4- نسبة تكلفة العمل المباشر إلى التكاليف الكلية المباشرة.

مثال:

حول الميزانية التقديرية للأجور والمواد الأولية (التكاليف المباشر للإنتاج) :

كانت تقديرات المبيعات لإحدى المؤسسات الصناعية خلال النصـــف الأول من عام 1990 كما يلي:

الشهر	المبيعات المقدرة بالوحدات	المخزون من البضاعة تامة الصنع أول المدة
جانفي 90	10000	4000
فيفري	12000	5000
مارس	13000	6000
أفريل	15000	7000
ماي	14000	6000
جوان	13000	5000
جويلية	12000	4000
المجموع	**89000**	**37000**

فإذا علمت:

1- إن الوحدة الواحدة المنتجة تحتاج إلى وحدتين من المادة الأولية المستعملة وأن سعر كلفة الوحدة من المادة الأولية هو دينارين.

2- عملية الصنع تمر بمرحلتين واحتياجات كل مرحلة من اليد العاملة المباشرة هي كما يلي:

اليد العاملة المستعملة	المرحلة الأولى	متوسط الأجر	المرحلة الثانية	متوسط الأجر
عامل ماهر	3 ساعات	20 دينار	ساعة واحدة	15 دينار
عامل غير ماهر	2 ساعات	10 دينار	ساعة واحدة	10 دينار

المطلوب:

إعداد الميزانية التقديرية للتكلفة المباشرة للإنتاج.

الحـــل:

أولا: يجب تحديد الكميات الواجب إنتاجها وذلك بإعداد الميزانية التقديرية لكمية الإنتاج كما يلي:

الشهر	المبيعات المقدرة بالوحدات	المخزون من البضاعة تامة الصنع أول المدة	الكمية الواجب إنتاجها
جانفي 90	10000	4000	11000
فيفري	12000	5000	13000
مارس	13000	6000	14000
أفريل	15000	7000	14000
ماي	14000	6000	13000
جوان	13000	5000	12000
المجموع	**77000**	**33000**	**77000**

ثانيا

يجب إعداد الميزانية التقديرية لكميات المواد الأولية اللازمة للانتاج وكلفتها كما يلي :

الميزانية التقديرية لكمية المواد الأولية اللازمة للانتاج

الشهر	الكميات الواجب انتاجها (وحدة)	الكمية من المادة الأولية اللازمة لإنتاج وحدة واحدة	الكمية الإجمالية من المواد الاولية اللازمة للانتاج	سعر تكلفة الشراء للوحدة من المادة الأولية	الكلفة الإجمالية للمواد الأولية اللازمة للانتاج
جانفي	11000	2	22000	2	44000
فيفري	13000	2	26000	2	52000
مارس	14000	2	28000	2	56000
أفريل	14000	2	28000	2	56000
ماي	13000	2	26000	2	52000
جوان	12000	2	24000	2	48000
المجموع	**77000**	**2**	**154000**	**2**	**308000**

ثالثا : إعداد الميزانية التقديرية للأجور المدفوعة في كل مرحلة من مراحل الصنع

الميزانية ألتقديرية للأجور المدفوعة في المرحلة الأولى

الشهر	(1) الكمية الواجب انتاجها	(2) عدد ساعات ع.غ.م أ.و.و	(3) الساعات الكلية اللازم للإنتاج ع.م	(4) كلفة أجرة ع.م س.و.أ	(5) كلفة اليد العاملة الماهرة	(6) عدد س.ع.غ.م ا.و.و	(7) س.كلفة, عامل غير.م	(8) أجرة ع.غ.م	كلفة العمل غ.م	كلفة العمل الكلية المرحلة الأولى بالألف دينار
جانفي 90	11000	3	33000	20	660000	2	22000	10	220	880
فيفري	13000	3	39000	20	780000	2	26000	10	260	1040
مارس	14000	3	42000	20	840000	2	28000	10	280	1120
أفريل	14000	3	42000	20	840000	2	28000	10	280	1120
ماي	13000	3	39000	20	780000	2	26000	10	260	1040
جوان	12000	3	36000	20	720000	2	24000	10	240	960
المجموع	**77000**	**3**	**231000**	**20**	**4620000**	**2**	**154000**	**10**	**1540**	**6160**

1 – عدد ساعات العمل الماهر لإنتاج وحدة واحدة
2 – الساعات الكلية من العمل الماهر لانتاج الكمية المقررة
3 – كلفة الساعة الواحدة من العمل الماهر
4 – الكلفة الكلية لليد العاملة الماهرة
5 – عدد ساعات العمل غير الماهر لإنتاج وحدة واحدة
6 – عدد الساعات الكلية من العمل غير الماهر لانتاج الكمية المقررة
7 – كلفة الساعة الواحدة من العمل غير الماهر
8 – الكلفة الكلية للعمل غير الماهر بالألف

الميزانية التقديرية للاجور المدفوعة في المرحلة الثانية

الشهر	كمية الانتاج	(1) ساعات العامل م. الانتاج و. واحدة	(2) عدد س العامل الماهر الكلية	(3) أجرة ساعة الواحدة ع.م.	(4) كلفة اليد العاملة الماهرة الكلية	(5) عدد س العامل غ. م للوحدة الواحدة	(6) س العامل الماهر الكلية	(7) أجرة الساعة للعامل غ. م.	(8) الكلفة الكلية لليد العاملة غ.م.	الكلفة الكلية لليد العاملة المباشرة المرحلة الثانية
جانفي	11000	1	11000	15	165000	1	11000	10	110000	275000
فيفري	13000	1	13000	15	195000	1	13000	10	130000	325000
مارس	14000	1	14000	15	210000	1	14000	10	140000	350000
أفريل	14000	1	14000	15	210000	1	14000	10	140000	350000
ماي	13000	1	13000	15	195000	1	13000	10	130000	325000
جوان	12000	1	12000	15	150000	1	12000	10	180000	300000
المجموع	**77000**	**1**	**77000**	**15**	**1155000**	**1**	**77000**	**10**	**770000**	**1925000**

1 – عدد ساعات العمل الماهر لإنتاج وحدة واحدة

2 – عدد ساعات العمل الماهر اللازمة لإنتاج الكمية المحددة

3 – كلفة (أجرة) ساعة العمل الماهر

4 – كلفة اليد العاملة الماهرة الكلية

5 – عدد ساعات العمل غير الماهر اللازمة لإنتاج وحدة واحدة

6 – عدد ساعات العمل غير الماهر اللازمة لإنتاج الكمية المحددة

7 – كلفة (أجرة) ساعات العمل غير الماهر

8 – الكلفة الكلية لليد العاملة غير الماهرة

رابعا : إعداد الميزانية التقديرية لتكاليف الإنتاج

الشهر	تكلفة المواد الأولية اللازمة للانتاج	كلفة اليد العاملة الإجمالية	إجمالي تكاليف الإنتاج المباشر
جانفي 90	44000	1155000	1199000
فيفري	52000	1365000	1417000
مارس	56000	1470000	1526000
أفريل	56000	1470000	1526000
ماي	52000	1365000	1417000
جوان	48000	1260000	1308000
المجموع	**308000**	**8085000**	**8393000**

الفصل السابع

الميزانية التقديرية للتكاليف الصناعية غير المباشرة



الفصل السابع
الميزانية التقديرية للتكاليف الصناعية غـير المباشرة

في الفصول السابقة تطرقنا الى العمليات والخطوات الواجب إتباعها لغرض تخطيط المبيعات والإنتاج والمخزون من المنتجات تامة الصنع ، والمواد الأولية وكذلك المشتريات من المواد الآولية ، ثم تناولنا كيفية إعداد الميزاينة التقديرية للأجور وكلفة الإنتاج. وفي هذا الفصل سوف نتطرق الى كيفية تخطيط التكاليف الصناعية الأخرى التي تتحملها المؤسسة من أجل ممارسة نشاطها الإعتيادي وتحديد نصيب الوحدة الواحدة من هذه التكاليف ونقصد بها التكاليف الصناعية الغير المباشرة حيث أن هذه التكاليف الصناعية يمكن تقسيمها الى:

التكاليف الصناعية المباشرة:

وهي كافة التكاليف التي يمكن أن تحمل مباشرة على عملية معينة أو مركز كلفة أو وحدة كلفة معينة وتشمل على:

1 – المواد الأولية المباشرة
2 – الأجور المباشرة
3 – المصاريف الأخرى المباشرة

إن هذه التكاليف سبق وإن طرحناها بشكل مفصل في الفصول السابقة.

كثيرا ما تستعمل كلمة المصاريف الصناعية الغير مباشرة بدلا من التكاليف الصناعية الغير مباشرة وذلك لأن الحجم الأكبر من التكاليف الصناعية الغير مباشرة هيَ «مصاريف» . أما المواد أو الأجور فلا تمثل جزءا كبيرا أو مهماً من هذه التكاليف.

التكاليف الصناعية غير المباشرة:

وهي كافة المصاريف التي لا يمكن أن تحمل مباشرة على مركز كلفة معينة أو وحدة كلفة وتشمل على:

1 – الأجور غير المباشرة.
2 – استهلاك الآلات والمباني والأصول الثابتة الأخرى.
3 – القوى المحركة والطاقة والوقود.
4 – الاضاءة.
5 – الايجار ومصاريف صيانة المباني.
6 – مصاريف صيانة واصلاح المكائن والآلات.
7 – مصاريف البحوث وتطوير الانتاج.
8 – التأمين وغيرها.

إن التكاليف الصناعية الغير المباشرة تصرف أصلا بشكل إجمالي لحساب عدة مراكز كلفة أو وحدات إنتاجية وتعتبر هذه من مكونات تكلفة الإنتاج، لذلك يجب توزيع قيمة هذه التكاليف على مراكز الكلفة والوحدات وهنا تختلف الآراء ويبرز الإجتهاد ولغرض إستخراج نصيب الوحدة المنتجة من هذه التكاليف يفترض إتباع الخطوات التالية:

أ – توزيع هذه التكاليف على مجموعتين رئيسيتين من مراكز الكلف وهي: المراكز الإنتاجية والمراكز الخدمية.

ب – توزيع وتحمل التكاليف الخاصة بالمراكز الخدمية على المراكز الإنتاجية المستفيدة من هذه الخدمات ونقصد بهذه الخدمات (خدمات المباني، خدمات المعدات والأدوات، خدمات العاملين...).

ج – بعد إستخراج نطيب كل مركز إنتاجي من التكاليف على إختلاف أنواعها يوزع مجموع هذه التكاليف على ما أنتجه المركز توزيعا عادلا.

في الحياة العملية تعتبر التكاليف التي ترتبط بمركز كلفة معين هي كلفة مباشرة بالنسبة لذلك المركز وغير مباشرة بلنسبة للمركز الآخرى فمثلا الايجار، التدفئة

والتبريد، الاضاءة، التأمين... إلخ تحمل أولا على مراكز الكلفة المناسبة سواء كانت للانتاج أو للخدمات ومن ثم يوزع ما حمل على مراكز الكلفة الخدمية على مراكز الكلفة الإنتاجية ومن بعد يتم إعادة توزيعها على الوحدات المنتجة.

هذا من جانب ومن جانب آخر ينظر الى التكاليف بصفة عامة من ناحية مدى تغيرها فتقسم الى ثابتة ومتغيرة وشبه متغيرة وفقا لمدى تناسبها مع كمية الانتاج المنتجة. في الحقيقة لاتوجد قاعدة ثابتة تفرق مابين هذه الأنواع من التكاليف حيث تتغير تبعا لظروف المؤسسة وطبيعة العمل فيها.

في المؤسسة الصناعية توجد أنواع كثيرة من التكاليف الثابتة التي تصرف بأنتظام وبشكل دائم ولا تتغير هذه التكاليف إذا زاد الإنتاج أو إنخفض وعلى سبيل المثال الأيجار، أجور الحراسة لذلك نجد ان قسم التكاليف لايركز إلا القليل من نشاطه لمراقبة هذه التكاليف الثابتة. أما التكاليف المتغيرة فهي التي تتغير بتغير كمية الانتاج وتقل بانخفاضه، لذك يقوم قسم التكاليف في المؤسسات على مراقبة هذه التكاليف ومن أمثلة ذلك ما يصرف على الطاقة اللازمة للتشغيل سواء كانت مصاريف كهرباء أو وقود على إختلاف أنواعها.

بجانب هذه المصاريف هناك المصاريف شبه المتغيرة أو شبه الثابتة وهي تشمل على جزئين أحدهم ثابت والأخر يتغير نسبيا بتغير كمية الانتاج فاذا كان الجزء الثابت هو الاكبر سميت شبه ثابتة واذا كان الجزء المتغير هو الاكبر سميت شبه متغيرة، ومثال على ذلك: تكاليف الادامة والصيانة حيث أن اجرة العامل تكون ثابتة بينما المواد المستعملة في التصليح وخاصة الأجزاء سريعة التلف تكون متغيرة.

توزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة على مراكز الإنتاج ومراكز الخدمات:

بعد أن يتم تجميع التكاليف الصناعية غير المباشرة والتي يمكن إستخراجها من:

أ - قوائم الشراء وخلاصة بالمواد المصروفة للانتاج.

ب - دفتر تحليل الأجور.

ج - السجلات المحاسبية.

تجرى عملية التحليل لفقرات هذه التكاليف وتصنف الى صنفين:

أ – تكاليف تنفق من أجل مركز كلفة معين:

ويمكن تحميلها مباشرة على هذا المركز وتسمى بالتكاليف الصناعية غير المباشرة الخاصة بمركز الكلفة مثل أجور المشرفين أو العمال المساعدين في كل مركز، ولاتشكل هذه أي صعوبة في توزيعها على مراكز الكلف المستفيدة منها.

ب – تكاليف تنفق من أجل أكثر من مركز واحد:

وهي تكاليف مشتركة يجب أن توزع على مراكز الكلف التي إستفادت منها، طبقا لاعدال الأسس الممكنة وهناك عدة مبادى تستعمل في إختيار أسس توزيع التكاليف المشتركة منها:

1 – مبدأ الخدمة أو المنفعة مثال: الإيجار على أساس المساحة المشغولة.

2 – مبدأ طاقة كل مركز:

فلو أخذنا الايجار مثلا فأنه يمكن توزيعه على أساس ساعات أشتغال المكائن أو على أساس عدد العمال في القسم أو المركز من المجموع الكلي..

نوع المصروف :	أسس التوزيع (1)
1- مصروفات المطعم 2- مصروفات الحراسة	- عدد العاملين - مجموع الأجور - المساحة المشغولة - الحجم المشغول - قيمة المباني
3- مصروفات التنظيف	- المساحة المشغولة
4- الإهتلاكات الخاصة بالمباني الخاصة بالمكائن و اللآلات الخاصة بالسيارات	- المساحة المشغولة - أو الحجم المشغول - الكلفة و القيمة الدفترية - الكلفة و القيمة الدفترية
5- الإنارة و الإضاءة	- المساحة و الحجم المشغول - عدد المصابيح أو قوتها
6- التدفئة و التبريد	- عدد العمال - المساحة المشغولة - الحجم المشغول - مجموع الأجور
7- الطاقة التشغيلية	- عدد ساعات استغلال المكائن والآلات مرجحة بقوتها الحصانية
8- النقل الداخلي للبضاعة	- حجم البضاعة المنقولة - قيمة البضاعة

(1) إن بعض هذه الأسس تصبح غير عملية عندما يكون الاستعمال متباين بين الأقسام المختلفة مثل مصاريف المطعم، والتدفئة، والتبريد وغيرها ....

إعداد الميزانية التقديرية للمصروفات الصناعية

يقصد بالمصروفات الصناعية هنا هي المصروفات الصناعية غير المباشرة. ولتقدير هذه المصروفات خلال فترة الميزانية يمكن الإستعانة بالسجلات المحاسبية ونتائج السنوات السابقة لغرض تحديد الإتجاه العام لهذه المصاريف، إلا أنه من الخطاء الاعتماد ووضع التنبؤات على أساس زيادة أرقام المصاريف الخاصة بالسنوات الماضية بنسبة ثابتة، بل يجب العناية بتفاصيل هذه المصاريف لغرض تحديدها بشكل دقيق خلال فترة الميزانية.

ان الميزانية التقديرية للمصروفات الصناعية تستخدم كأداة فعالة للرقابة على هذه المصروفات عن طريق إجراء المقارنة ما بين المصاريف المتحققة والمصاريف المقدرة وتحديد مقدار الإنحرافات وأسبابها.

ان الصورة التي تعد بها الميزانية التقديرية للمصروفات الصناعية تتوقف على طبيعة المؤسسة وحجمها ونشاطها، ووجهة نظر الادارة والمدى الذي ترغب فيه في تحقيق الرقابة على هذه المصروفات، وكذلك على أهميتها وما تمثله من مجموع المصاريف التي تتحملها المؤسسة. فقد ترى بعض المؤسسات عدم الفصل بين المصاريف المتغيرة والمصاريف الثابتة وتعد ميزانيتها على هذا الأساس، بينما تقف بعض المؤسسات الأخرى باعداد الميزانية التقديرية لهذه المصاريف على أساس التفريق ما بين المصاريف الثابتة والمتغيرة.

إن المصاريف الصناعية الغير المباشرة الثابتة يسهل وضع تقديراتها عند اعداد الميزانية التقديرية كالايجار والتأمين والاستهلاك الخ... الا أن المصاريف الصناعية الغير المباشرة المتغيرة فان تقديرها يتضمن صعوبات جمه كما بينا أعلاه.

إن الرجوع الى نتائج السنوات السابقة لغرض التأكد من سلامة وصحة التقدير عند اعداد الميزانية قد يرافقه في بعض الأحيان عملية تحليل بعض المصاريف وفقا للاقسام التي تحققت فيها، كما وقد يتطلب في أحيان أخرى تحليل هذه المصروفات وفقا لمكوناتها ومفرداتها، وان أنسب الطرق في تحليل نتائج السنوات السابقة الإستعانة بالرسوم البيانية لتحديد خط الإتجاه العام على أن يأخذ بنظر

الإعتبار التغيرات المتوقعة في المستقبل وتشمل هذه التغيرات على :

1 – التغيرات في المكائن والمعدات والابنية (تجهيزات الإنتاج) فقد يحدث ان تزداد أعباء الإستهلاك والتأمين وضريبة العقار على الابنية وقد تنوي المؤسسة الاستثمار في هذا المجال مستقبلا.

2 – التغيرات في السلع المنتجة أو في طريقة إنتاجها أو في طبيعة ونوع المواد الأولية المستخدمة في الانتاج حيث قد يصاحب هذا التغيير تغير في بعض عناصر المصاريف الصناعية الغير مباشرة.

3 – التغيير المتوقع في عدد ساعات العمل.

4 – التغيير في اسعار بعض الخدمات الصناعية فإذا لوحظ مثلا : إن هناك تغيرات جوهرية طرأت على الأسعار فإنه يجب إجراء تعديلات على تقديرات المصاريف على أساس مستوى الأسعار الجديدة خلال فترة الميزانية.

5 – التغيير في السياسة الإدارية للمؤسسة وتأثيرها على السياسة المالية.

إن المصروفات الصناعية الغير مباشرة تتكون من مجموعة غير متجانسة وغير متشابهة من المصروفات. وان هذا التنوع وعدم التشابه يخلق مشكلة معقدة، تواجه إدارة المؤسسة من حيث توزيعها على الإنتاج ومن حيث اخضاعها للرقابة، كما يؤدي ى تشتت وتوزيع المسؤولية عن هذه المصروفات. هناك نوعين رئيسيين من الأقسام :

– الأقسام الانتاجية
– الأقسام الخدمية

في الأقسام الإنتاجية يتم فيها الإنتاج المباشر للسلع أما الأقسام الخدمية فهي تقوم بتزويد الأقسام الإنتاجية بما يلزمها من خدمات ولغرض السيطرة على المصاريف الصناعية الغير مباشرة يجب أن يكون هناك شخص محدد في كل قسم تسند اليها مسؤولية تبويب ومتابعة هذه المصاريف عند اعداد الحسابات التحليلية والميزانيات التقديرية.

كما أن معدلات التحميل السنوية يجب أن تحسب لكل قسم وفقا لأفضل

وأعدل طريقة، فإذا كانت المؤسسة توزع المصاريف الصناعية على السلع المنتجة وفقا لإنتاجها في كل قسم فإن معدل التحميل السنوي للقسم:

المصروفات الصناعية المقدرة عن السنة المعنية

= ــ

الإنتاج السنوي المقدر في القسم

ويجب أن نؤكد هنا الى ضرورة أن تكون معدلات التحميل لهذه الميزانية التقديرية هي نفسها التي تستخدم في المحاسبة التحليلية خلال الفترة.

مثال :

في إحدى المؤسسات الصناعية كانت تقديرات الإنتاج معبر عنها بساعات العمل المباشر لعام 1990 تعادل 30000 ساعة شهريا.

أما التكاليف الصناعية الغير المباشرة (الثابتة منها و المتغيرة) لكل ســاعة عمل مباشرة فقد كانت كايلي :

التفاصيــل	نفقــات ثــابتة شهريــا (دج).	معدل النفقات لكل ساعة عمل مباشرة (دج/ساعة)
الرواتــب	110.000	-
أجــور	24.000	1,0
مــواد أوليــة غ.م	2.500	0,12
صيــانة	11.500	-
الخدمــات الإجتمــاعية	-	0,30
قطــع الغيــار	-	0,20
الخدمــات العــامة	-	0,40
القــوى المــحركة	-	0,20
الإهتــلاك (الإندثار)	2.800	-
تــأميــن	1.400	-
مصاريف صناعية مختلفة	1.600	-
المجمــوع	**153.800**	**2,22**

المطلــوب : إعداد الميزانية التقديرية للتكاليف الصناعية الغير المباشرة في هذه المؤسسة خلال عام 1990.

المطلوب : إعداد الميزانية التقديرية للتكاليف الصناعية غير المباشرة في هذه المؤسسة خلال عام 1990.

الحل : نبدأ أولا بتحديد النفقات الشهرية الخاصة بالربع الأول ومن ثم احتساب هذه النفقات للأرباح الأخرى من السنة.

قائمة النفقات الشهرية والربع سنوية المقدرة خلال عام 1990.

التفاصيل	النفقات الثابتة شهريا	النفقات المتغيرة			مجموع المصاريف	المصاريف الصناعية
	دينار	ساعات العمل المباشرة	معدل النفقات لكل ساعة فعل مباشرة	النفقات الصناعية المتغيرة شهريا	الصناعية الغير مباشرة (ثابتة ومتغيرة)شهريا	غير المباشرة لكل ربع سنة
الرواتب	110 000	-	-	-	110 000	330 000
الأجور	240 000	30 000	1,00	30 000	54 000	162 000
مواد أولية غير مباشرة	2 500	30 000	0,12	3 600	6 100	18 300
صيانة	115 000	-	-	-	11 500	34 500
خدمات إجتماعية	-	30 000	0,30	9 000	9 000	27 000
قطع الغيار	-	30 000	0,20	6 000	6 000	18 000
خدمات عامة	-	30 000	0,40	12 000	12 000	36 000
قوى محركة	-	30 000	0,20	6 000	6 000	18 000
الإهتلاك (الإندثار)	2 800	-	-	-	2 800	8 400
التأمين	1 400	-	-	-	1 400	4 200
مصاريف صناعية مختلفة	1 600	-	-	-	1 600	4 800
المجموع	153 800	-	-	66 600	220 400	661 200

الميزانية التقديرية للمصروفات الصناعية الغير المباشرة خلال عام 1990 :

التفاصيل	الربع الأول			الباقي في السنة			التكاليف السنوية		
	الشهر الأول	الشهر الثاني	الشهر الثالث	الربع الثاني	الربع الثالث	الربع الرابع	الثابتة	المتغيرة	المجموع
الرواتب	110 000	110 000	110 000	330 000	330 000	330 000	1 320 000	-	1 320 000
الأجور	54 000	54 000	54 000	162 000	162 000	162 000	288 000	360 000	648 000
مواد غير مباشرة	6 100	6 100	6 100	18 300	18 300	18 300	30 000	43 200	73 200
صيانة	11 500	11 500	11 500	34 500	34 500	34 500	138 000	-	138 000
الخدمات الإجتماعية	9 000	9 000	9 000	27 000	27 000	27 000	-	108 000	108 000
قطع الغيار	6 000	6 000	6 000	18 000	18 000	18 000	-	72 000	72 000
خدمات عامة	12 000	12 000	12 000	36 000	36 000	36 000	-	144 000	144 000
قوى محركة	6 000	6 000	6 000	18 000	18 000	18 000	-	72 000	72 000
الإهتلاك (الإندثار)	2 800	2 800	2 800	8 400	8 400	8 400	33 600	-	33 600
التأمين	1 400	1 400	1 400	4 200	4 200	4 200	16 800	-	16 800
مصاريف صناعية مختلفة	1 600	1 600	1 600	4 800	4 800	4 800	19 200	-	19 200
المجموع	**220 400**	**220 400**	**220 400**	**661 200**	**661 200**	**661 200**	**1 845 600**	**799 200**	**2 644 800**



الفصل الثامن

الميزانية التقديرية لمصاريف البيع والتوزيع (التكاليف التسويقية)

الفصل الثامن

الميزانية التقديرية لمصاريف البيع والتوزيع (التكاليف التسويقية)

بالرغم من أهمية موضوع التسويق والتكاليف التي تتحملها المؤسسة من أجل ايصال البضائع والمنتجات الى المستهلك، إلا أن هذا الجانب لم يلاقي اهتماما كبيرا في السابق من قبل ادارات المؤسسات قياسا بالاهتمام الذي تعنيه بالتكاليف الصناعية.

في الوقت الحاضر نجد ان الأهتمام بتكاليف التسويق اخذ يزداد وذلك لما لها من أثر على رسم السياسة التي تتبعها المؤسسة للحصول على الأسواق وخاصة بعد ظهور الانتاج الواسع وزيادة حدة المنافسة والتخصص في العمل، فاصبحت مشكلة تسويق البضائع والمنتجات من المشكلات الرئيسية وكذلك أصبحت التكاليف التسويقية تمثل نسبة كبيرة من مجموع التكاليف التي تتحملها المؤسسة وفي بعض الاحيان قد تفوق التكاليف الصناعية.

يمكن تعريف التسويق بأنه استخدام العلوم التطبيقية لتنسيق الجهود المتعلقة بتخطيط، وتنظيم ورقابة أوجه النشاط الذي يؤدي الى ضمان تدفق السلع والخدمات من المنتج الى المستهلك، بما يؤدي الى اشباع رغباته من جهة وتحقيق أهداف المؤسسة من جهة أخرى.

إذن فالتسويق والحالة هذه هدفين رئيسين:

1 – هدف إقتصادي يتمثل بتحقيق أهداف المؤسسة

2 – هدف إجتماعي يتمثل بخدمة المستهلك وإشباع رغباته وحاجاته.

لقد تطورت وظيفة التسويق تطورا كبيرا في العصر الحديث نتيجة لتوسع الصناعة وإنتشار مراكز التوزيع وإبتعادها عن مراكز الإنتاج، ولاتساع حجم الأسواق الداخلية والخارجية، وكذلك ضرورة الأخذ بنظر الإعتبار رغبات المستهلكين عند رسم السياسات الإنتاجية والتوزيعية، هذا من جهة ومن جهة أخرى فإن اشتداد المنافسة أدى الى زيادة كبيرة في تكاليف التسويق لذلك ظهرت الحاجة الى تصميم نظام لتحليل تكاليف التسويق وتخطيطها وتحقيق الرقابة عليها ومحاولة ضغطها. وان هذا يمكن تحقيقه عن طريق اعداد الميزانية التقديرية للتكاليف التسويقية.

مفهوم تكاليف التسويق:

تعبر التكاليف التسويقية عن كلفة اداء الوظائف المتعلقة بعملية ايصال المنتجات والبضائع والخدمات من المؤسسة الى المستهلك وتشمل على رواتب واجور رجال البيع ومسؤولي المعارض، تكاليف الدعاية والاعلان تكاليف الابحاث التسويقية والدراسات المتعلقة بالسوق، كلفة خزن البضائع والمنتجات التامة الصنع، كلفة تعبئة وتغليف المنتجات التامة الصنع، تكاليف التوزيع، كلفة تحصيل المبيعات والائتمان.

إن مصاريف البيع والتوزيع يمكن دراستها مجتمعة واعتبارها وحدة واحدة وكذلك يمكن دراستها بشكل تفصيلي وذلك يعتمد على طبيعة المؤسسة وحجمها.

مصاريف البيع:

يمكن تعريف مصاريف البيع بأنها كافة المصاريف التي تتحملها المؤسسة لغرض زيادة المبيعات وكسب رضا الزبائن والمحافظة عليهم ومن ضمن هذه المصروفات، مصاريف الدعاية والاعلان، مصاريف النماذج المجانية، مصاريف اعداد دليل المنتجات (كتلوك)، مصاريف دراسة السوق والابحاث، رواتب رجال البيع، مصاريف ادارة المبيعات، ايجار المعارض.

مصاريف التوزيع:

كافة المصاريف التي تتحملهاالمؤسسة ابتداء من خروج المنتجات تامة الصنع من ورش الانتاج وإنتهاء بتسليم وايصال هذه المنتجات الى المستهلك، وتشمل هذه المصروفات على:

- إيجار المخازن
- المصاريف الاخرى المتعلقة بهذه المخازن كالماء والكهرباء
- التدفئة والتبريد، مصاريف نقل وتوزيع البضائع المباعة
- مصاريف التغليف والحزم، ومصاريف التأمين على البضاعة
- الخسارة والتلف الحاصل في البضائع تامة الصنع أخر المدة.

تتشابه تكاليف التسويق مع تكاليف الانتاج الى حد كبير من حيث الاجراءات والاساليب الفنية في تحليل عناصر التكاليف التي تتحملها المؤسسة في تسويق السلع والخدمات المختلفة اضافة الى طريقة تخطيطها والرقابة عليها، الا انه رغم هذا التشابه فان تكاليف التسويق تتميز بميزات خاصة، وذلك نتجية لطبيعة عملياتها وتأثرها بالعوامل الداخلية والخارجية وظروف السوق وطبيعته، ودرجة المنافسة ونوع الزبائن، وتغيرات الطلب واساليب الدعاية والاعلان... الخ.

إن هو يؤدي الى صعوبة تحليل تكاليف التسويق. ومن الفوارق الرئيسية بين تكاليف التسويق وتكاليف الانتاج، إن تكاليف الانتاج تحمل على المنتجات كافة سواء بيعت هذه المنتجات أو بقيت في المخازن كمنتجات تامة الصنع أخر المدة، بينما تحمل تكاليف التسويق على الوحدات المباعة فقط.

ومن العوامل الرئسيسة التي تؤدي الى صعوبة تحليل تكاليف التسويق ما يلي:

1 – عدم إمكانية التحكم بالسوق والزبائن والمنافسة
2 – صعوبة التحكم والتحديد بشكل دقيق للطاقة والقابلية التسويقية للمؤسسة
3 – صعوبة السيطرة والاشراف والمراقبة على رجال البيع ومسؤولي مراكز البيع
4 – صعوبة التحكم في الاسعار وتحديدها وفقا لأسس التكاليف التي تعتمدها المؤسسة
5 – صعوبة التحكم بالعوامل التي تؤثر على سلوكيات واذواق المستهليكن. ومنها العوامل/النفسية والعلاقات الانسانية
6 – صعوبة التعرف على انشطة المنافسين وذلك لصعوبة الحصول على بيانات تفصيلية في هذا المجال.

تحليل وتبويب التكاليف التسويقية :

يقصد بتحليل تكاليف التسويق تجميع مختلف أنواع النفقات التسويقية في مجموعات، ومقارنة تلك المجموعات بانواع المصروفات الأخرى، أخذين بنظر الاعتبار احجام المبيعات، ونسبة الربح الاجمالية،

يمكن تحليل تكاليف التسويق وتبويبها بعدة طرق اهمها ما يلي :

أولا : التحليل الوظيفي لتكاليف التسويق :

ويتم ذلك بنسب تكاليف التسويق حسب الوظائف المختلفة وفقا للخطوات التالية :

أ – تحديد الوظائف والعمليات الوظيفية المطلوب القيام بها وتجميع عناصر التكاليف المتعلقة بها حسب نوعية الوظائف والعمليات.

ب – تعين وحدة قياس لهذه وإستخراج كلفة الوحدات بقسمة مجموع التكاليف على عدد الوحدات المنجزة.

ج – تلخيص البيانات المتعلقة بالتكاليف الإجمالية لكل وحدة قياس في جدول أو قائمة التكاليف.

أن عملية تقسيم أوجه النشاط التسويقي الى وظائف تتوقف على طبيعة العمل في المشروع وحجمه وتنظيماته الادارية، فمن الضروري ان تعهد كل وظيفة الى قسم معين أو موظفين معينين لتحديد المسؤولية، وكذلك ينبغي أن تتجانس جميع العمليات داخل كل وظيفة لينعكس هذا التجانس على المصروفات الخاصة بها. وفي الجدول ادناه يمكن اظهار الكيفية التي يجرى فيها تحليل تكاليف التسويق حسب الوظائف.

التكاليف التسويقية	المبلغ الإجمالي بالدينار	الوظائف التسويقية						
		البيع	البحوث والتطور	تعبئة و تغليف	تخزين	نقل وتوزيع	إئتمان وتحصيل	أساس التوزيع
أجور رجال البيع	XXX	XXX						مباشرة
تكاليف دراسة السوق	XXX		XXX					مباشرة
إيجار الأقسام التسويقية	XXX	X	X	X	X	X	X	المساحة المشغولة
تكاليف النقل	XXX	X			X	X		قيمة أو حجم المبيعات
الإعلان	XXX	XXX						مباشرة
إندثار شاحنة التوزيع	XX					XX		مباشرة

ثانيا : التكاليف التسويقية المباشرة وغير المباشرة :

يقصد بتكاليف التسويق المباشرة هي التكاليف التي يمكن ربطها ونسبها مباشرة بالأقسام أو بمناطق التوزيع أو بالمنتوجات أو بالوظائف وأواجه النشاط. تتكون التكاليف المباشرة في كل قسم أو منطقة توزيع من رواتب وأجور العاملين، مصاريف تدريبهم وتنقلاتهم وكافة المصروفات الإدارية التي تتحقق في القسم المختص وكذلك مصروفات النقل والشحن والتأمين والتخزين والمناولة والإعلان التي يمكن نسبها بصورة مباشرة إلى منطقة بيع معينة أو منتوج معين أو قسم معين.

أما تكاليف التسويق غير المباشرة فهي التكاليف التي ترتبط بأكثر من نشاط أو أكثر من منتوج أي أنها تكاليف مشتركة لنواحي مختلفة من النشاطات كالإيجار والكهرباء والماء والغاز، ورواتب مدير المبيعات وغير ذلك من المصروفات التي لا يمكن أن تحمل مباشرة، بل تجمع في مراكز كلفة ثم توزع على المنتجات أو أوجه النشاط أو مناطق التوزيع المختلفة على أساس معين يتناسب مع طبيعة عمليات الاقسام أو مناطق التوزيع أو المنتجات، ومن الأسس التي يمكن اعتمادها مثلا قيمة المبيعات المتحققة في كل منطقة توزيع أو عدد الوحدات المباعة أو عدد الطلبات الخاصة بكل سلعة أو في كل منطقة أو متوسط قيمة المخزون من كل سلعة وغير ذلك.

[illegible] : تبويب تكاليف التسويق حسب مناطق التوزيع :

تبوب تكاليف التسويق حسب مناطق التوزيع الاداري أو الجغرافي للمناطق المختلفة وتأخذ هذه المناطق الاشكال التالية :

أ – مناطق التوزيع الخارجية ومناطق التوزيع الداخلية.

ب – المناطق الشمالية، الوسطى، الجنوبية.

ج – حسب الولايات.

وتعتبر هذه الطريقة من ابسط أنواع طرق تبويب تكاليف التسويق، حيث يتم تحميل تكاليف التسويق التي تتحقق في كل منطقة توزيع بصورة مباشرة على تلك المنطقة التوزيعية، كأجور ورواتب العاملين وعمولات البيع ومصاريف التنقل والسفر. ومصاريف التعبئة وأجور الشحن والاعلانات المحلية في تلك المنطقة، أما التحصيل

والائتمان فيجب أن توزع على مناطق التوزيع المختلفة على أسس معينة مثل نسبة المبيعات في كل منطقة أو عدد وكلاء البيع أو حجم المبيعات... الخ إن تبويب تكاليف التسويق حسب مناطق التوزيع يفيد في إمكانية تحديد مقدار التكاليف المتحققة في كل منطقة وكذلك مقدار الأرباح وإجراء المقارنة بين المناطق المختلفة لغرض تقييم نتائج الأعمال وتحديد مقدار الانحراف وذلك بمقارنة المتحقق مع المخطط ومحاولة تحليل هذه الانحرافات والوقوف على أسبابها.

مثال: استخرجت البينات التالية من دفتر إحدى الشركات عن فترة الثلاث أشهر المنتهية في 1989/06/30.

التفاصيل	المنطقة الشمالية دينار	المنطقة الوسطى دينار	المنطقة الجنوبية دينار
المبيعات	300.000	200.000	100.000
مجموع التكاليف الصناعية	200.000	120.000	90.000
مصاريف البيع	20.000	6.000	5.000
مصاريف تعبئة وتغليف	5.000	3.000	2.000
مصاريف الخزن	3.000	2.000	1.000
مصاريف إدارية	9.000	5.000	2.000

أما المصاريف الغير المباشرة فقد كانت تفاصيلها كما يلي:

15.000 مصاريف دعاية وإعلان، 6.000 مصاريف ائتمان وتحصيل، 12.000 مصاريف إدارة المركز الرئيسي.

أما عدد وكلاء البيع في المناطق المذكورة أعلاه على التوالي 3،2،1.

المطلوب: إعداد قائمة تكاليف التسويق وقائمة نتائج الأعمال لمناطق التوزيع المذكورة أعلاه.

قائمة تكاليف التسويق لمناطق التوزيع للفترة المنتهية في 1989/06/30 :

نوع المصروفات	المجموع	المنطقة الشمالية (دينار)	المنطقة الوسطى (دينار)	المنطقة الجنوبية (دينار)	أساس التوزيع
مصاريف البيع	31 000	20 000	6 000	5 000	مباشرة
مصاريف التعبئة والتغليف	10 000	5 000	3 000	2 000	مباشرة
مصاريف الخزن	6 000	3 000	2 000	1 000	مباشرة
مصاريف الإعلان	15 000	7 500	5 000	2 500	بنسبة المبيعات
مصاريف الائتمان و التحصيل	6 000	3 000	2 000	1 000	عدد وكلاء البيع
المجموع	**68 000**	**38 500**	**18 000**	**11 500**	

قائمة تكاليف التسويق لمناطق التوزيع للفترة المنتهية في 1989/06/30 :

	المجموع	المنطقة الشمالية (دينار)	المنطقة الوسطى (دينار)	المنطقة الجنوبية (دينار)	الملاحظات
المبيعات تطرح	600 000	300 000	200 000	100 000	
– تكاليف صناعية	410 000	200 000	120 000	90 000	مباشرة الجدول أعلاه
– تكاليف تسويقية	68 000	38 500	18 000	11 500	
مجموع كلفة المبيعات	478 000	238 500	138 000	101 500	
هامش الربح الإجمالي	122 000	61 500	62 000	(1 500)	
– المصروفات الإدارية في كل منطقة	16 000	9 000	5 000	2 000	
– المصروفات الرئيسية للمركز الرئيسي	12000	6 000	4 000	2 000	توزيع حسب نسبة المبيعات
– مجموع المصاريف الإدارية	28000	15 000	9 000	4 000	
– صافي الربح	94 000	46 500	53 000	(5 500)	
– نسبة صافي الربح إلى مبيعات	% 15,66	% 15,70	% 26,50	(% 5,5)	خسارة

رابعا: تبويت تكاليف التسويق حسب البضائع المنتجة:

وفق هذه الطريقة يتم تحميل التكاليف التسويقية على السلع المنتجة أسوة بما هو متبع في التكاليف الصناعية، وذلك لغرض معرفة نتيجة كل سلعة وتحديد المنتجات التي تحقق خسارة، وبهذا تستطيع الادارة المسؤولية اتخاذ القرارات الملائمة أي أما انها تستمر في الانتاج أو التوقف عن انتاج بعض المنتجات التي تحقق خسارة أو تحاول تحسين هامش الربح وذلك بترشيد الانفاق.

قد تكون بعض التكاليف التسويقية مرتبطة إرتباط مباشر بالمنتوج (كعمولة البيع، أوكلفة الخزن... إلخ.) وهذه التكاليف يمكن إحتسابها ونسبها الى المنتجات. كما هناك بعض المصاريف التي تخص أكثر من سلعة أو منتوج كمصاريف الإئتمان والتحصيل، والإعلانات المصروفة للتعريف بمنتجات المؤسسة، في هذه الحالة يتم تقسيم المنتوجات الى مجاميع على أساس الصفات المتشابهة التي تربط بينها فمثلا قد تكون صيغة المنتوج أساس في التقسيم أو أن تكون طريقة حزم وتغليف هذه المنتجات الأساس أو قد يكون حجم المبيعات.

يمكن إعداد قوائم تكاليف التسويق على أساس المنتجات والسلع كما يلي:

مثال:

ظهرت البيانات التالية في سجلات احدى المؤسسات لفترة الثلاث الاشهر المنتهية في 89/06/30:

التفاصيل	المنتوج أ	المنتوج ب	المنتوج ج	المنتوج د
المبيعات	300،000	150،000	200،000	150،000
كلفة الانتاج	200،000	130،000	120،000	75،000
مصاريف الاشهار	10،000	5،000	5،000	5،000
عمولة وكلاء البيع	12،000	5،000	8،000	5،000

أما المصاريف المشتركة لجميع المنتجات فقد كانت كما يلي :

– مصاريف البيع 32000 دينار، مصاريف حزم وتغليف 24000 دينار، مصاريف ائتمان وتحصيل 4000 دينار، مصاريف خزن 8000 ، مصاريف مختلفة أخرى 16000 ، مصاريف ادارية 16000.

فاذا علمت ما يلي:

	منتوج أ	منتوج ب	منتوج ج	منتوج د
1 كمية المنتجات المباعة بالوحدات	4500	2250	3000	2250
2 عدد طلبيات العملاء المجهزة	125	250	250	375
3 متوسط قيمة المخزون (دينار)	50،000	30،000	50،000	30،000

المطلوب إعداد

أ- كشف توزيع التكاليف التسويقية على السلع المختلفة .

ب- قائمة نتائج الأعمال مقسمة على السلع المختلفة

الحل:

قائمة توزيع التكاليف التسويقية موزعة على المنتجات المختلفة

التفاصيل	مجموع	منتوج(أ)	منتوج(ب)	منتوج(ج)	منتوج(د)	أساس توزيع
إعلان ودعاية	25.000	10.000	5.000	5.000	5.000	مباشرة
عمولة وكلاء البيع	30.000	12.000	5.000	5.000	5.000	مباشرة
مصاريف البيع	32.000	12.000	6.000	8.000	6.000	توزيع نسبة مبيعات
مصاريف حزم وتغليف	24.000	9.000	4.500	6.000	4.500	نسبة كمية السلع المباعة
مصاريف ائتمان وتحصيل	4.000	500	1.000	1.000	1.500	عدد الطلبات
مصاريف خزن	8.000	2.500	2.500	2.500	1.500	متوسط المخزون
مصاريف مختلفة أخرى	16.000	6.000	4.000	4.000	3.000	نسبة قيمة المبيعات
مجموع تكاليف التسويق	139000	52000	26000	34500	26500	.

قائمة نتائج الأعمال المبوبة حسب المنتجات المختلفة
لفترة الثلاثة أشهر المنتهية في 30 / 06 / 1989 (بالدينار)

التفاصيل	المجموع	المنتوج (أ)	المنتوج (ب)	المنتوج (ج)	المنتوج (د)	الملاحظات
المبيعات	800.000	300.000	150.000	200.000	15.000	
كلفة المبيعات						
- صناعية	525.000	200.000	130.000	120.000	75.000	مباشرة
تسويقية	139.000	52.000	26.000	34.500	26.500	الجدول أعلاه
كلفة المبيعات	664.000	252.000	156.000	154.500	101.500	
هامش الربح الإجمالي	136.000	48.000	(6000)	45.500	48500	
المصروفات الإدارية	16.000	6.000	3.000	4.000	3.000	بنسبة قيمة المبيعات
صافي الربح	120.000	42.000	(9000)	41.500	45.500	
نسبة صافي الربح الى المبيعات	٪15	٪14	(٪6)	٪20،75	٪30،23	

في الجدول أعلاه يتضح بأن السلعة (ب) ليس فقط لم تحقق ربح وإنما حققت خسارة ، وأن السلعة (د) رغم كون حجم مبيعاتها قليل ، الا أن نسبة صافي ربحها عالية. إن مثل هذه المعلومات تساعد إدارة المؤسسة في ترشيد قراراتها المتعلقة بالسياسة البيعية للمنتجات المختلفة.

إعداد الميزانية التقديرية لمصاريف البيع والتوزيع

إن إعداد الميزانية التقديرية لمصاريف البيع والتوزيع يكفل للمؤسسة تحقيق الأهداف العامة التي تهدف إليها، والتي هي تخطيط ومتابعة ومراقبة هذه النفقات وترشيدها، غير أن الأهداف الخاصة التي تسعى لها الميزانية التقديرية لمصروفات البيع والتوزيع تتمثل بما يلي:

أ- التنسيق بين جهود التوزيع والبيع والإنتاج والبرنامج المالي للمؤسسة.

ب- اختيار أفضل مجموعة من طرف التوزيع.

ج- توجيه الجهود البيعية توجيها سليما لغرض زيادة والسيطرة على أكبر حصة في السوق.

د- مراقبة نفقات التوزيع.

يتم تقدير مصروفات البيع في فترة الميزانية من قبل إدارة المبيعات التي تتكفل بتقدير المصروفات المتوقعة واللازمة للحجم المحدد من المبيعات الظاهرة في الميزانية التقديرية للمبيعات.

إن أهم مفردات هذه المصاريف الإعلان ومن ثم العمولات على المبيعات، مصاريف السفر والتنقلات، الأجور والمصاريف الإدارية للمبيعات.

إن الغاية من إعداد هذه التقديرات هو ضمان رقابة جدية على المصروفات، ويرى البعض أن الاعتماد في تقدير مصاريف البيع والتوزيع على أساس النتائج المتحققة في السنوات السابقة يجب أن يرافقه إجراء تعديلات بحيث تتماش مع التعديلات التي طرأت على حجم المبيعات التي تظهره الميزانية التقديرية للمبيعات فمثلا إذا زادت المبيعات بنسبة 05 % عن مبيعات السنة السابقة فيمكن تقدير الزيادة بالمصروفات بنفس النسبة غير أن خذا الرأي لا يكون صحيحا في جميع الأحوال والظروف، ففي فترات الكساد تحتاج المؤسسة إلى زيادة مصاريفها التنسيقية لكي تضمن بقاء حجم المبيعات على ما كانت عليه قبل حلول فترة الكساد.

لهذا يجب القيام بدراسة وافية لهذا الجانب عند وضع الميزانية التقديرية للمبيعات حتى يمكن الحكم على أثر البرنامج المقترح للمبيعات على التكاليف التسويقية. مع أن تقدير المصاريف التسويقية قد يكون أمر صعبا في الحالات التي لا توجد فيها علاقة ثابتة بين حجم المبيعات ومصاريف البيع، إلا أنه من المسائل الضرورية التغلب على تلك الصعوبات، اخذين بنظر الإعتبار النتائج والظروف الحالية والمتوقعة وصولا إلى وضع مقاييس ومعايير يمكن الإستناد إليها لوضع التقديرات الصحيحة، وعليه يجب على مدير المبيعات إن يعد بنفسه (أو يشرف على) التقديرات الخاصة بفترة الميزانية، وتقع مسؤولية تنفيذ الميزانية التقديرية على عاتق إدارة المبيعات.

لهذا تعرض الميزانية التفصيلية على لجنة إعداد الميزانيات في نفس الوقت الذي تعرض عليها تقديرات ميزانية المبيعات لغرض التنسيق بينهما واقرارهما.

مثال :

مؤسسة العافية مؤسسة تجارية متخصصة بتوزيع المنتجات الغذائية من مشتقات الحليب، وإن فرعها في المرادية متخصص بتسويق الأجبان من الأنواع التالية :

أ – الجبن الطري.
ب – الجبن الأصفر.
ج – الجبن الأبيض.

كانت التقديرات الكمية للمبيعات خلال النصف الثاني من 1991 كما يلي :

الفترة	جبن طري كيلو	جبن أصفر كيلو	جبن أبيض كيلو
الربع الثالث	4000	5600	3200
الربع الرابع	5000	4800	4600
المجموع	9000	10400	7800

أما أسعار تكلفة الشراء في بداية جويلية 1991 وأسعار البيع للكيلو الواحد فهي كما يلي:

	جبن طري	جبن أصفر	جبن أبيض
سعر تكلفة الشراء سعر البيع	50 دينار / – 75 دينار / –	80 دينار / – 120 دينار / –	70 دينار / – 100 دينار / –

يتوقع زيادة في سعر التكلفة بنسبة 10 ٪ وفي سعر البيع بنسبة 12٪ اعتبارا من أول أكتوبر 1991.

أما تقديرات التخزين من هذه الأجبان فقد كانت كما يلي:

التاريخ	الجبن الطري	الجبن الأصفر	الجبن الأبيض
01/جويلية/1991	400 كيلو	300 كيلو	200 كيلو
30/سبتمبر/1991	200 كيلو	200 كيلو	100 كيلو
31/ديسمبر/1991	300 كيلو	250 كيلو	150 كيلو

التكاليف التسويقية الثابتة التي يتحملها فرع المرادية هي كما يلي:

1 – إيجار الفرع ومحل البيع 144000 دينار سنويا.

2 – الرواتب المدفوعة في شهر جوان كانت 40000 دينار ينتظر زيادتها بـ 15 ٪ اعتبارا من بداية النصف الثاني من عام 1991.

3 – يستعمل الفرع شاحنة لتوزيع منتجاته، كلفة شراءها 1000.000 دينار وإن عمرها الإنتاجي عشر سنوات والأندثار يحتسب بطريقة القسط الثابت.

أما التكاليف التسويقية المتغيرة فقدرت كما يلي:

1 – كل نوع من الأحيان المذكورة يحتاج الى غلاف خاص به، وإن تكلفة تغليف الكيلو الواحد هي على التوالي. و2 دينار و4 دينار و3 دينار.

2 – يدفع الفرع عموله على المبيعات الى وكلاء البيع مقدارها 15 ٪ من قيمة المبيعات.

3 – يؤمن الفرع على مبيعاته وإن التكاليف تعادل 2 ٪ من قيمة المبيعات.

المطلوب: إعداد الميزانيات التقديرية التالية وللفترة من **1991/07/01** لغاية **1991/12/31**:

1 – الميزانية التقديرية للمبيعات.
2 – الميزانية التقديرية للمشتريات.
3 – الميزانية التقديرية للتكاليف التسويقية الإجمالية.

الحـل :

1/ الميزانية التقديرية للمبيعات للفترة 1991/07/01 لغاية 1991/12/31:

الفترة	جبن طري			جبن أصفر			جبن أبيض		
	الكمية وحدة	سعر دينار	قيمة دينار	الكمية وحدة	سعر دينار	قيمة دينار	الكمية وحدة	سعر دينار	قيمة دينار
الربع الثالث عام 1991	4 000	75 / -	300 000	5 600	120 / -	672 000	3 200	100 / -	320 000
الربع الرابع عام 1991	5 000	84 / -	420 000	4 800	134,40	645 120	4 600	112 / -	515 200
المجموع	**9 000**	**/**	**720 000**	**10 400**	**/**	**1 317 120**	**7 800**	**/**	**835 200**

2/ الميزانية التقديرية للمشتريات للفترة 1991/07/01 لغاية 1991/12/31:

الفترة	جبن طري						جبن اصفر						جبن أبيض						كلفة المشتريات الكلية
	كمية مقدر بيعها	مخزون آخر المدة	مخزون أول المدة	كمية واجب شراؤها	سعر شراء	كلفة المشتريات	كمية مقدر بيعها	مخزون آخر المدة	مخزون أول المدة	كمية واجب شراؤها	سعر شراء	كلفة المشتريات	كمية مقدر بيعها	مخزون آخر المدة	مخزون أول المدة	كمية واجب شراؤها	سعر شراء	كلفة مشتريات	
الربع الثالث	4 000	200	400	3 800	50	190 000	5 600	200	300	5 500	80	440 000	3 200	100	200	3 100	70	217 000	847.000
الربع الرابع	5 000	300	200	5 100	55	280 500	4 800	250	200	4 850	88	426 800	4 600	150	100	4 650	77	358 050	1.065.350
المجموع	9 000	500	600	8 900	/	470 500	10 400	450	500	10 350	/	866 800	7 800	250	300	7 750	/	575 050	1.912.350

3- الميزانية التقديرية للتكاليف التسويقية

التكاليف التسويقية	الربع الثالث	الربع الرابع	المجموع
التكاليف التسويقية المتغيرة			
تكاليف التغليف	40.000	43.000	83.000
عمولة وكلاء البيع	193.800	237.048	430.848
تكاليف التأمين على المبيعات	25.840	31606.4	57446.4
التكاليف التسويقية الثابتة			
الإيجار	36.000	36.000	72.000
الرواتب	138.000	138.000	276.000
الاندثار	25.000	25.000	50.000
المجموع	**458.640**	**510.654,4**	**969.294,4**

ملاحظات على احتساب التكاليف التسويقية:

1- تكاليف التغليف في الربع للأنواع الثلاث=تكلفة التغليف للوحدة من كل نوعx عدد الوحدات المقدر بيعها.

تكليف التغليف للربع الثالث = -/ 2 x 4000+ - /4 x 5600+ - / 3 x 3200=40000 دينار.

تكلفة التغليف للربع الرابع = -/ 2 x 5000+ - /4 x - / 3 x 4600=43000

2- عمولة وكلاء البيع = 15 % x قيمة المبيعات في كل ربع ولكل نوع

عمولة وكلاء للربع الثالث = 15 % x 12920000 =193.800

عمولة وكلاء للربع الرابع = 15 % x 1580.320 =237.048

3- تكاليف التأمين = 2 % x من المبيعات في كل ربع.

الربع الثالث =2 % x 1292.000 =25840.

الربع الرابع = 2 % x 1580.320 =31606.4

4- الإيجار السنوي 144000 يقسم على أربع فصول = 36000

5- الرواتب كانت في شهر جوان (40000) ينتظر زيادتها اعتبارا من بداية جويلية بـ 15 % أي تصبح =46000 شهريا، أما فصلا فتساوي 46000 x 3=138000.

6- الاندثار السنوي 10 % من قيمة الأصل=10 x 1000000

الاندثار السنوي 1.000.000 يقسم على أربع فصول = 100.000 ÷ 4 = 25.000

الاندثار في كل ربع سنة.

الفصل التاسع

الميزانية التقديرية للتدفقات النقدية



الفصل التاسع

الميزانية التقديرية للتدفقات النقدية

إن إدارة التسيير المالي في المؤسسات تسعى إلى تحقيق وضمان هدفين رئيسيين الأول إيجاد وخلق وسائل الدفع (التسديد) لمواجهة الإلتزامات المالية الضرورية لتسيير أعمال المؤسسة على المدى القصير وذلك عن طريق التنبؤ بالمدخلات وتقدير المخرجات المالية ورقابة إستعمال الموارد المتاحة

أما الهدف الثاني فهو تحقيق هامش من الربح عن طريق الإستعمال العقلاني للموارد التي تحت تصرف المؤسسة

إن هذين الهدفين يمكن التعبير عنهما بما يلي:

تحقيق الربحية وفي نفس الوقت توفير السيولة النقدية بالقدر الكافي لضمان التوازن المالي وإحترام الالتزامات المالية التي تستحق على المؤسسة وتسديدها في التاريخ المحدد.

وبمعنى أخر ترشيد إستعمال الموارد والاستخدام الامثل لها وذلك عن طريق ترشيد القرارات المالية التي تتخذها المؤسسة.

إن ترشيد هذه القرارات يتطلب جملة من الوسائل التي يمكن أن تعتمدها المؤسسة ومنها التخطيط المالي على المدى القصير والذي يعتمد على الميزانية التقديرية للتدفقات النقدية فما المقصود بالتدفقات النقدية؟.

مفهوم التدفقات النقدية:

يقصد بالتدفقات النقدية هي حركة الموارد النقدية التي تمتلكها المؤسسة. منذ لحظة الحيازة واستعمالها لهذه الموارد النقدية في المجالات المخصصة وعودتها كموارد نقدية، أي إن هذه الدورة تتمثل بـ (موارد نقدية – إستعمال هذه الموارد تحولها الى

مدفوعات - تسويق وبيع المنتجات - واستلام هذه الموارد على شكل مقبوضات نقدية).

لذلك تسمى أيضا هذه الميزانية بميزانية المدفوعات والمقبوضات، ولغرض توضيح هذه الفكرة نأخذ المثال التالي:

على فرض تم تأسيس مؤسسة، أن طبيعة هذه المؤسسة تختلف حسب كيانها القانوني (أما أن تكون مؤسسة فردية أومساهمة أومؤسسة عمومية أومساهمة مختلطة) ومهما تكن طبيعة هذه المؤسسة فإن صاحب (أوأصحاب) المؤسسة أوالمساهمين فيها سوف يقومين بوضع الموارد المالية تحت تصرف المؤسسة، وهذه تعتبر كمساهمات المساهمين أو أموال إستغلال في حالة كون المؤسسة فردية.

إن هذه الأموال التي توضع تحت تصرف المؤسسة تستعملها الإدارة، وإن هذا الإستعمال ينقسم الى قسمين الأول: يستعمل لشراء الأصول الثابتة أي الغرض من الشراء هو الحصول على خدمات هذه الأصول لفترة طويلة وليس لغرض إعادة بيعها. أما القسم الثاني فهو يستعمل لشراء الأصول المتداولة وهي المستلزمات الضرورية لمباشرة النشاط الذي تختص به المؤسسة، كالبضائع في المؤسسات ذات النشاط التجاري والمواد الأولية والمستلزمات الصناعية في المؤسسات ذات النشاط الصناعي إضافة الى اليد العاملة، وكلا الإستعمالين يتطلب إنفاق ودفع مبالغ معينة للحصول على هذه الأصول وعلى اليد العاملة وعلى باقي المستلزمات الضرورية لتسيير النشاط الاعتيادي للمؤسسة.

تقوم المؤسسة ببيع منتجاتها أو البضائع التي تتعامل بها أو الخدمات التي توفرها لعملائها وتستلم مقابلها مبالغ، أما نقدا أو بالأجل أي بعد فترة معينة حسب الاتفاق.

إن هذه المبالغ المستلمة تشمل على تكاليف شراء البضائع المباعة أو المواد المستهلكة في عملية الانتاج وكذلك كافة التكاليف والمصاريف الأخرى الضرورية لإتمام العمّلية الانتاجية، اضافة الى مقدار الاستهلاك الذي يصيب الأصول الثابتة. زائدا هامش الربح الذي تحدده المؤسسة.

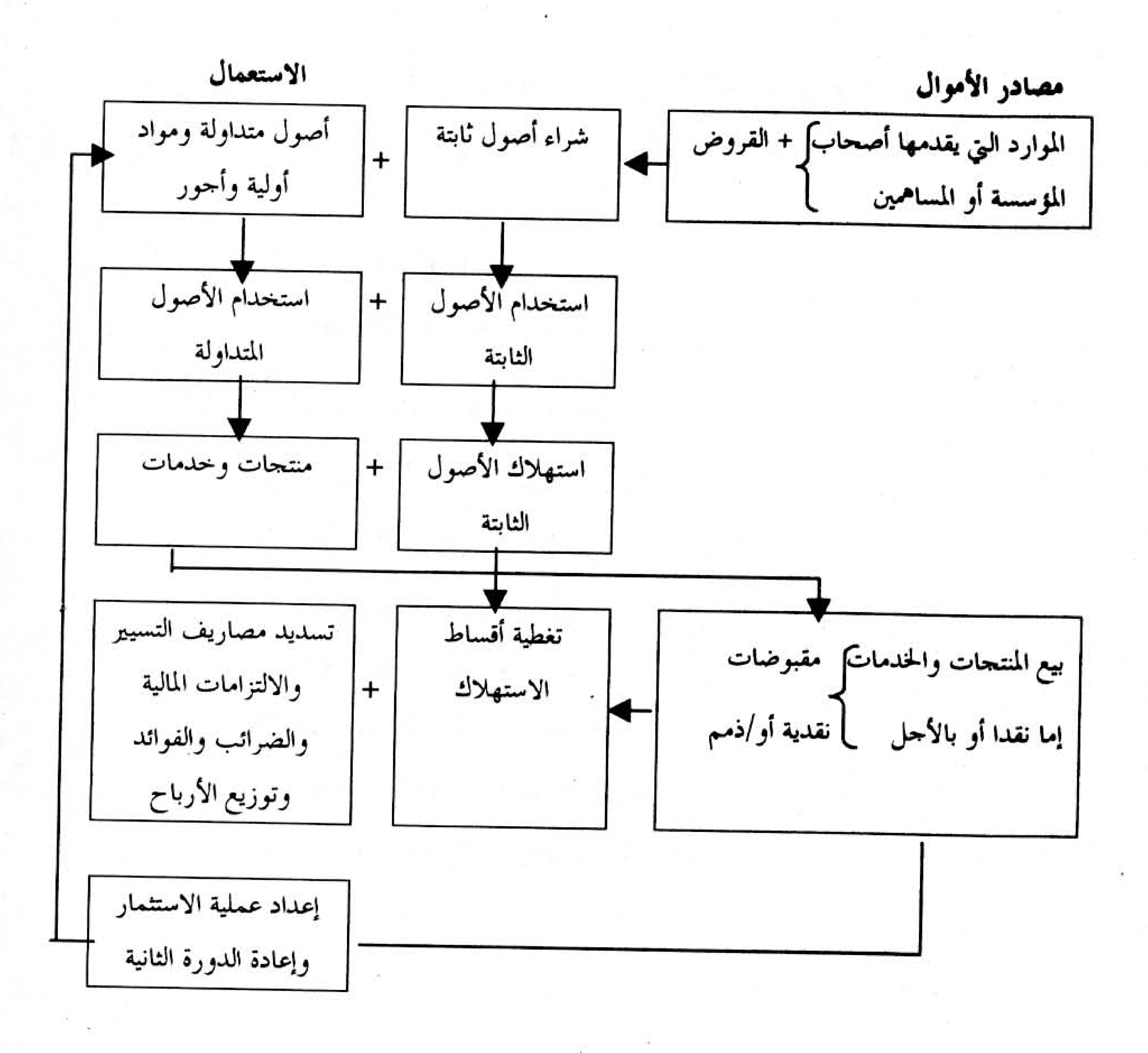
تستطيع المؤسسة ان تحصل على موارد أخرى عن طريق الائتمان والقروض التي توفرها لها البنوك والبيوت المالية. هذه أهم مصادر الأموال التي تحصل عليها المؤسسة إذن يمكن القول بأن موارد المؤسسة هي:

1. الأمول التي يوردها أصحاب المؤسسة أو المساهمين.
2. القروض التي تحصل عليها المؤسسة (الطويلة الأجل والقصيرة الأجل).
3. المبيعات النقدية
4. المبيعات الأجلة المستحقة

أما إستخدام هذه الموارد والتي تسمى بالمدفوعات فهي عبارة عن:

1. شراء الأصول الثابتة واستبدالها
2. شراء الأصول المتداولة ومستلزمات الانتاج
3. مصاريف التسيير والرواتب والاجور
4. مصاريف البيع والتوزيع والتخزين
5. تسديد الالتزامات كالقروض والائتمان التجاري
6. تسديد الفوائد المالية والفوائد على القروض
7. تسديد الضرائب وتوزيع الارباح.

دورة التدفقات النقدية (أو حركة المقبوضات والمدفوعات)



اعداد الميزانية التقديرية للتدفقات النقدية:

تعد الميزانية التقديرية للتدفقات النقدية وذلك لغرض معرفة مقدار ما سيرد الى المؤسسة من مبالغ نقدية ومقدار ما ستدفعه في فترة معينة.

إن هذه الميزانية تصور لنا مفردات ومكونات هذه المقبوضات والمدفوعات وأوقات القبض والدفع وبذلك تستطيع المؤسسة معرفة مقدار السيولة النقدية المتوقع الحصول عليها في فترة معينة، وإن هذا يساعدها على تحديد موقفها إتجاه التزاماتها، حيث أنه في حالة كون مدفوعاتها تفوق مقبوضاتها فهذا يعنى ان المؤسسة ستكون غير قادرة على مواجهة الالتزامات التي ستستحق عليها، مما يوجب عليها ان تبحث عن مصادر للتمويل، أما اذا كان الحال عكس ذلك فهذا يعني بأن المؤسسة ستحقق وفرا في السيولة النقدية.

من هذا يتضح إن إعداد المزانية التقديرية للتدفقات النقدية يساعد إدارة المؤسسة على إتخاذ الإجراءات اللازمة للحصول على الأموال التي تحتاجها وفي الأوقات المناسبة وبأحسن الشروط (خاصة فيما يتعلق بالاقتراض)، وبأقل الكلف الممكنة، لكي تستطيع ان تواجه الالتزامات عند استحقاقها. هذا من جهة ومن جهة أخرى يساعد الادارة على استغلال السيولة النقدية في حالة تحقيق فائض نقدي والتفكير في كيفية استثماره وعدم تركه مجمد.

إن المؤسسة التي تحترم التزاماتها وتؤديها حين إستحقاقها، تستطيع ان تكسب ثقة المتعاملين معها وتحافظ على سمعتها في الأوساط المالية والتجارية وكذلك عند المقرضين والموردين والزبائن.

لغرض إعداد الميزانية التقديرية للتدفقات النقدية يفترض متابعة حركة المدفوعات والمقبوضات، وتقديرها للفترة اللاحقة أي محاولة معرفة المبالغ المتوقع استلامها وكذلك المبالغ المتوقع دفعها خلال الفترة قيد الدراسة، وان هذا يستوجب دراسته ما يلي:

أ - المبالغ المتوقع إستلامها (المقبوضات)

تشمل هذه على كافة المبالغ المتوقع إستلامها خلال فترة الميزانية وتتكون بشكل رئيسي من المبالغ المستلمة من المبيعات سواء كانت نقدا أو من المبيعات الأجلة التي سيستحق تسديدها، المبالغ التي ستسلم كايرادات آخرى مثل الفوائد المالية، أو إيجار الممتلكات، أو أرباح الأسهم في المؤسسات الأخرى، أو من الأصول الثابتة، أو من المساهمات الجديدة نتيجة لزيادة رأس مال المؤسسة.

إن التنبؤ بالمبالغ المستلمة من المبيعات يعتمد أساسا على مدى دقة التنبؤ بالكميات المتوقع بيعها، فكلما كانت التنبؤات الاخيرة دقيقة كلما كانت المقبوضات المتوقع تحققها أقرب الى الواقع. كما إن طبيعة الزبائن والشروط المتفق عليها (وهذا بالنسبة للمبيعات الاجلة) تلعب دور هام حيث كلما كان الزبون ذو قابلية وقدرة على تسديد التزامات عند استحقاقها كلما كانت التوقعات أكثر صحة. كما أن قابلية قسم تحصيل الديون وقدرته على تنفيذ واجباته ومتابعة الديون والذمم التي يستحق تسديدها تؤثر على تنفيذ ما تم تخطيطه، وقد يكون من المناسب تحديد أو تقدير نسب معينة من المبالغ المتوقع تحصيلها من مجموع المبالغ المستحق تسديدها خلال فترة الميزانية وذلك لتفادي الانحرافات.

فإذا فرضنا أن المبالغ الواجب إستلامها من الزبائن خلال الشهر القادم عن المبيعات الأجلة هي 100000 دينار فلا يجب التخطيط على أساس إستلام المبلغ بالكامل لان الظروف الإقتصادية والتجارية للزبائن تؤثر على قابليتهم على التسديد فمثلا قد تحدد نسبة 80 ٪ من هذه المبالغ وذلك طبعا يعتمد على طبيعة وظروف الزبائن التي يجب أن تكون معروفة من قبل إدارة المؤسسة.

إضافة الى ما تقدم فإن طول فترة الميزانية يؤثر على دقتها، فكلما كانت الفترة التي تغطيها الميزانية طويلة كلما كانت التنبؤات والتقديرات أكثر عرضة لعدم الدقة والإنحراف، وذلك لان الظروف والعوامل الخارجية تتغير وان هذه العوامل في الغالب هي خارج سيطرة الإدارة، وكلما كانت فترة الميزانية قصيرة كلما كانت التوقعات أقرب الى الدقة.

ب - المبالغ الواجب تسديدها:

وتشمل هذه المبالغ على الإلتزامات التي التزمت بها المؤسسة والتي سيستحق سدادها خلال فترة الميزانية، إضافة الى المشتريات والإستثمارات المتوقع إنجازها أو الدخول بها خلال تلك الفترة والتي سيتم دفعها نقدا، مثال على ذلك المبالغ الواجب دفعها الى الموردين (مواد أولية، أو مشتريات بضائع) وكذلك المبالغ المستحقة الى دائنوا الإستثمارات، المشتريات النقدية، ديون الخدمات، الأجور والرواتب التي يستحق دفعها خلال فترة الميزانية، الإيجار والتأمين والصيانة والاصلاحات، إقساط القروض على إختلاف أنواعها وكذلك الفوائد المستحقة، الضرائب والرسوم، مصاريف النقل، مصاريف الإشهار وكافة المصاريف الأخرى على إختلاف أنواعها.

ج) - الرصيد النقدي:

يمثل الرصيد النقدي الفرق ما بين المبالغ المتوقع إستلامها والمبالغ المتوقع تسديدها خلال فترة الميزانية زائدا الرصيد المتوفر في بداية فترة الميزانية، فإذا كانت النتيجة موجبة يعني أن المؤسسة تستطيع أن تواجه ألتزاماتها دون أي مشكلة، أما إذا كانت سالبة فأن ذلك يعني أن المؤسسة ستواجه مشكلة في تسديد إلتزاماتها وعليها أن تبحث عن مصادر للتمويل لمواجهة هذه الإلتزامات خلال الفترة المذكورة.

فمثلا لغرض إحتساب الرصيد النقدي في نهاية شهر مارس، نأخذ الرصيد النقدي المتوفر لدى المؤسسة في أخر شهر فيفري يضاف له المبالغ المتوقع إستلامها خلال شهر مارس ويطرح منها المبالغ المتوقع دفعها خلال الشهر المذكور وبذلك نستطيع أن نحدد الرصيد النقدي في نهاية شهر مارس.

مثال:

في إحدى المؤسسات التجارية كانت كميات المبيعات المقدرة كما يلي:

- ديسمبر 1989، 1800 وحدة، جانفي 1990 2000 وحدة، فيفري 2500 وحدة، مارس 2000 وحدة، أفريل 2400 وحدة، ماي 1800 وحدة، جوان 1600 وحدة.

سعر بيع الوحدة الواحدة: 100 دينار ثابت طول العام.

فإذا علمت ما يلي:

1) المخزون من البضائع هو:

في 1989/12/31 ، 300 وحدة، وفي 1990/30/31، 500 وحدة وفي 1990/06/30، 600 وحدة.

2) نصف المبيعات المتوقعة يتم دفعها نقدا والباقي على الحساب يستحق الدفع بعد شهر من تاريخ البيع

3) إن المشتريات المقدرة يتم إستلامها في بداية كل فصل، وإن التسديد يتم بعد (45) يوم من تاريخ الإستلام، كلفة شراء الوحدة والواحدة (60) دينار ثابتة طوال العام.

4) عمولة وكلاء البيع 10 ٪ من قيمة المبيعات تستحق الدفع حال إنجاز البيع.

5) مصاريف التأمين على المبيعات 1 ٪ من قيمة المبيعات تدفع في أخر كل فصل.

6) الرواتب تدفع في أخر كل شهر وقد كانت في عام 1989 : 240.000 ينتظر زيادتها بنسبة 10 ٪ عام 1990.

7) الإيجار السنوي 19200 يدفع بأقساط في آخر كل فصل.

8) الإندثار السنوي على الأصول الثابتة والبالغ قيمتها 200.000 دينار يحتسب بقسط ثابت 10 ٪ في 12/31 من كل عام.

9) الرصيد النقدي لدى المؤسسة في 1989/12/31 كان 30.000 دينار.

المطلوب:

- إعداد الميزانية التقديرية للمبيعات
- الميزانية التقديرية للمشتريات
- الميزانية التقديرية لحركة المقبوضات والمدفوعات خلال الست الاشهر الأولى من عام 1990.

الحل :

الميزانية التقديرية للمبيعات للفترة من 1990/01/01 لغاية 1990/06/30

الفترة	الكمية المقدرة بيعها (وحدة)	سعر البيع (دينار)	قيمة مبيعات (دينار)	قيمة المبيعات فصليا
جانفي 1990	2000	100	200.000	
فيفري	2500	100	250.000	
مارس	2000	100	200.000	650.000
أفريل	2400	100	240.000	
ماي	1800	100	180.000	
جوان	1600	100	160.000	580.000
المجموع	**12300**	**100**	**1230.000**	**1230.000**

الميزانية التقديرية للمشتريات :

إن المشتريات المقدرة يتم استلامها في بداية كل فصل ، لذلك يجب ايجاد المشتريات اللازمة لتغطية الكميات المقدرة بيعها في الفصل الأول والفصل الثاني كما يلي :

الميزانية التقديرية للمشتريات

الفترة	الكمية وحدة	سعر الشراء (دينار)	قيمة المشتريات (دينار)
الفصل الأول جانفي / مارس 1990	6700	60	402.000
الفصل الثاني أفريل / جوان 1990	5900	60	354.000
المجموع	**12600**	**60**	**756.000**

الميزانية التقديرية لحركة التدفقات النقدية

البيان	جانفي 1990	فيفري	مارس	أفريل	ماي	جوان
الرصيد النقدي أوّل الشهر	30000	17800	(46.000)	125.700	299.700	115.700
المقبوضات						
المبيعات النقدية	100.000	125.000	100.000	120.000	90.000	80.000
المبيعات الآجلة	90.000	100.000	125.000	100.000	120.000	90.000
المجموع	225.000	403.000	179.000	345.700	509.700	285.700
المدفوعات						
المشتريات		402.000			354.000	
عمولة وكلاء البيع	20.000	25.000	20.000	24.000	18.000	16.000
مصاريف التأمين على المبيعات			6.500			5.800
الرواتب	22.000	22.000	22.000	22.000	22.000	22.000
الإيجار			4.800			4.800
مجموع المدفوعات	42.000	449.000	53.300	46.000	394.000	48.600
الرصيد النقدي آخر الشهر	17.800	(46.000)		299.700	115.700	237.100

الخلاصة :

نتيجة للتطورات الإقتصادية والتجارية، فإن الوحدات الإقتصادية والمؤسسات سايرت هذه التطورات وواكبتها. لذلك تنوعت أشكالها وتعددت طبيعتها وحجمها وملكيتها وكيانها القانوني.

فإذا أخذنا طبيعة نشاط المؤسسة كأساس للتقسيم فإننا نجد المؤسسات التالية :

- المؤسسات الصناعية.
- المؤسسات التجارية.
- المؤسسات الزراعية.
- المؤسسات الخدمية.

إلا أنه رغم إختلاف نشاط هذه المؤسسات، فإن هناك نقاط إلتقاء مشتركة تجمع ما بينها عند ممارستها أنشطتها المختلفة.

فنجد مثلا إن جميع هذه المؤسسات تسعى الى تسويق منتجاتها أو بضائعها أو خدماتها، ولغرض تسويق ذلك عليها دراسة السوق ومعرفة سلوكية المستهلك والمنافسين، إتجاه ما تقدمه من سلع أو خدمات.

كما عليها أن تقوم بتخطيط مبيعاتها، وتضع الميزانية التقديرية المتوقعة للفترة اللاحقة حيث تعتبر هذه الميزانية حجر الزاوية التي يُستند عليها لوضع باقي الميزانيات الآخرى، إذ أنه إستنادا على تقديرات المبيعات يتم وضع تقديرات الكميات الواجب إنتاجها، وكذلك تقديرات الكميات الواجب شراءها من السلع أو المواد الأولية. وتحديد مستويات الخزين، وتكلفة الشراء، وتكلفة الإنتاج، والحاجة الى اليد العاملة والأجور الواجب دفعها، وهذا ما تطرقنا له وشرحناه في الفصول الستة الأولى.

أما في الفصل السابع والثامن فقد تطرقنا الى كيفية إعداد الميزانية التقديرية للمصاريف الصناعية الغير المباشرة، والتكاليف التسويقية (مصاريف البيع والتوزيع).

أما في الفصل التاسع فإننا إنتقلنا الى الجانب المالي على المدى القصير وهو موضوع هام وأساسي وخاصة ما يتعلق بالسيولة النقدية وحركة الأموال أو ما تسمى بالتدفقات النقدية وكيفية إعداد الميزانية التقديرية للمقبوضات والمدفوعات وتحديد الرصيد النقدي المتوفر لدى المؤسسة لمواجهة إلتزاماتها.

نأمل أن نكون قد وفقنا في وضع أداة عملية تستعمل لتخطيط أنشطة المؤسسة بشكل عقلاني وصولا للإستثمار الأمثل لمواردها المتاحة وتحقيق أهدافها.

كما أن هذا المطبوع يساعد الطلبة والدارسين وكل المعنين بتسيير المؤسسة على فهم تقنيات تسيير الميزانيات بشكل مبسط ومترابط مع أمثلة تطبيقية من واقع الحياة العملية، مما يؤهلهم على دخول الحياة العملية وهم مسلحين بالمعرفة اللازمة.

إنتهى بعون الله في جوان 1990

المصادر

المصـــادر

أ ــ باللغة العربية:

1 ــ تشريعات الاصلاحات الإقتصادية ــ الأمانة العامة للحكومة ــ أبريل 1990 المطبعة الرسمية.

2 ــ د. حسين غنيم ــ التخطيط كوظيفة إدارية، مع التطبيق على مجال الإنتاج والعمليات ــ دار الفكر العربي 1988.

3 ــ د. حسين شرف ــ الموازنات ــ دار الثقافة العربية 1986.

4 ــ المحاسبة الادارية نظام للمعلومات في مجالات التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات ــ د. يحي أبو طالبَ ــ مكتبة عين شمس 1986.

5 ــ محمد توفيق بلبع ــ التكاليف المعيارية ــ مكتبة الشباب 1989.

6 ــ د. عبدالمنعم عوضى آلله ــ المحاسبة الإدارية في مجالات الرقابة والتخطيط.

7 ــ د. محمد توفيق بلبع ــ نظام التكاليف ــ مكتبة الشباب 1987.

8 ــ عزيز الحافظ ــ المحاسبة الإدارية ــ مطبعة المعارف ــ بغداد 1987.

9 ــ خيرت ضيف ــ الميزانيات التقديرية ــ دار الجامعات المصرية 1969.

1. BOURDIN - Joël - contrôle de gestion - Paris Dallaz 1979.

2. BRAUIS Rejean - de la comptabilité analytique à la comptabilité de management - Quebec Presses de l'université de Laval 1984.

3. COURT - H - Comptabilité analytique et gestion Paris Foucher 1981.

4. GERVAIS - M - Contrôle de gestion par le système budgétaire Paris, Vuibert 1987.

5. GERVAIS - M - Contrôle de gestion et planification de l'Entreprise Paris, Economica, 1985.

6. GERVAIS - M - Contrôle de gestion par le système budgétaire.

7. MEHEUT - Bemard - gestion budgétaire de l'entreprise Paris Hommes et Techniques 1982.

8. MEYER, Jean - gestion budgétaire - Paris Dunod, 1984.

أنجز طبعه على مطابع
ديوان المطبوعات الجامعية
الساحة المركزية بن عكنون
الجزائر